

UiO : **Det juridiske fakultet**

Bør ulovfestet gjennomskjæring lovfestes?

Kandidatnummer: 556

Leveringsfrist: 25-4-2015

Antall ord: 15023



Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING.....	1
1.1	Problemstilling	1
1.2	Oppgavens tema.....	1
1.3	Avgrensninger.....	2
1.4	Rettskilder	3
1.5	Terminologi: Gjennomskjæring eller omgåelse.....	4
1.6	Videre fremstilling	4
2	TILPASNING TIL SKATTEREGLENE: FISJON OG FRITAKSMETODEN.....	6
2.1	Fisjon.....	6
2.2	Fritaksmetoden.....	7
2.3	Fisjon fulgt av etterfølgende aksjesalg.....	8
3	ULOVFESTET GJENNOMSKJÆRING.....	11
3.1	Innledning	11
3.2	Hovedhensyn bak ulovfestet gjennomskjæring	12
3.3	Høyesteretts vurderingstema.....	14
3.4	Grunnvilkåret: skattemessig motivasjon.....	15
3.5	Totalvurderingen	17
4	RETTSOPPFATNINGEN FØR RT. 2014 S. 227 «TANGEN 7»	19
4.1	Innledning	19
4.2	Ligningspraksis	20
4.3	Rettspraksis	21
4.4	Oppsummering.....	23
5	TANGEN 7.....	26
5.1	Høyesteretts vurdering av saksforholdet.....	26
5.1.1	Innledning	26
5.1.2	Kort om faktum	27
5.1.3	Grunnvilkåret.....	28
5.1.4	Totalvurderingen	29
5.2	Følgene av Tangen 7-dommen.....	34
6	BØR ULUVFESTET GJENNOMSKJÆRING LOVFESTES?	38
6.1	Gjennomskjæring Internasjonalt	38

6.2	Hvorfor er lovfesting et aktuelt spørsmål?.....	39
6.3	Vurdering	43
7	REGISTER.....	46
7.1	Lover	46
7.2	Forarbeider	46
7.3	Rettspraksis	46
7.3.1	Utenlandske dommer	47
7.4	Direktiver	47
7.5	Traktater	47
7.6	Bøker	47
7.7	Artikler	48
7.8	Administrative uttalelser og bindende forhåndsuttalelser	48
7.9	Internett	49

1 Innledning

1.1 Problemstilling

Er det nødvendig med en kursendring innenfor tema *ulovfestet gjennomskjæring* etter Rt. 2014 s. 227 Tangen 7?

1.2 Oppgavens tema

Spørsmålet hvorvidt ulovfestet gjennomskjæring bør lovfestes eller ikke er ikke en ny problemstilling. Allerede på begynnelsen av 90-tallet kom Aarbakke-utvalget med sitt lovfestingsforslag. Siden den gang har det ikke vært bevegelse rundt tema siden fritaksmetoden ble innført i 2004, og som muliggjorde å selge aksjer skattefritt¹. I etterkant av dette har Scheel-utvalget (som leverte sin rapport i 2014) skapt ny debatt vedørende lovfestingsspørsmålet. Rapporten henviste blant annet til dommene Hydro-Canada og Tangen 7, som særlig omhandler fritaksmetoden. Således har problemstillingen igjen blitt aktualisert.

Særlig fritaksmetoden (som er tema i Rt. 2014 s. 227 heretter Tangen 7) har åpnet for tilpasninger fra selskapers side. Problematikken har siden 2004 blitt aksentuert i saker der et selskap bruker fisjon kombinert med fritaksmetoden til å selge eiendom og annen innmat skattefritt.² Skattefritaket gjelder så lenge verdiene ikke tas ut av selskapssektoren, og potensielt kan gevinstbeskatningen forskyves i all fremtid.

Siden fritaksmetoden ble innført har spørsmålet vært i hvilken grad ulovfestet gjennomskjæring setter begrensninger for muligheten til å fisjonere ut et selskap med etterfølgende aksjesalg skattefritt.³ Mer konkret er spørsmålet hvorvidt ulovfestet gjennomskjæring gjør det mulig å omklassifisere denne typen aksjesalg (fisjon med etterfølgende aksjesalg under fritaksmetoden) til innmatssalg⁴.

Ulovfestet gjennomskjæring er en generell regel som er skapt, og løpende utviklet via rettsanvendelse fra Høyesterett. Ulovfestet gjennomskjæring er i nyere praksis formulert som

¹ Zimmer/BAHR. Bedrift, selskap og skatt 2014 s. 328

² Zimmer/BAHR. Bedrift, selskap og skatt 2014 s. 652

³ Zimmer/BAHR. Bedrift, selskap og skatt 2014 s. 328

⁴ Slåtta artikkel i Skatterett 02/2005 s. 151

to vilkår hvor grunnvilkåret er at det hovedsakelige formål med disposisjonen må være å spare skatt. Videre vil disposisjonen komme opp til en totalvurdering hvor det sentrale er disposisjonens virkninger strider mot skatteregelens formål, jf. Tangen 7 premiss 48. Regelens generelle karakter gjør den dynamisk. Fordelen med dette er at det er lettere for regelen ulovfestet gjennomskjæring å tilpasse seg endringer i hvordan skatteplanlegging skjer over tid. På dette punktet oppstår det et press mellom legalitetsprinsippet som fremmer skatteyters forutberegnelighet, og ulovfestet gjennomskjæring som lar skattemyndighetene gå lenger enn alminnelig tolkning av loven skulle tilsi⁵.

Problematikken har vært behandlet av ligningsmyndighetene, tingretten og lagmannsretten.⁶ I 2014 kom problematikken opp for første gang i Høyesterett via dommen Tangen 7.

I Tangen 7 oppstiller Høyesterett en ny kurs for behandlingen av fisjon med etterfølgende aksjesalg. Dette har igjen har ført til at ligningsmyndighetene har endret sin praksis⁷.

Denne avhandlingen har som formål å se på rettskildebildet før og etter Tangen 7. Videre skal avhandlingen se nærmere på hvorvidt avgjørelsen kan ha gjort lovfesting av gjennomskjæringsregelen nødvendig. En nærmere vurdering av dommens konsekvenser vil derfor være av interesse.

1.3 Avgrensninger

Flere nærliggende skatterettslige områder til ulovfestet gjennomskjæring vil falle utenfor avhandlingens ramme.

For det første avgrenses det mot pro forma-spørsmål. I disse problemstillingene er den konstruksjon skatteyter har valgt utad ikke i overenstemmelse med den reelle situasjonen.

For det andre avgrenses det mot skatteunndragelse⁸. I disse tilfellene gir skatteyter ligningsmyndighetene uriktige opplysninger i den hensikt å undra skatt. I disse tilfellene vil ligningsmyndighetene kunne gi sanksjoner som følge av feilinformasjon fra skattyter. Disse spørsmålene har bakgrunn i ligningsloven kapittel 4.

⁵ Gjems-Onstad. Bedriftskatterett 2012 s. 1073

⁶ Eksempelvis BFU 67/05, Utv 2011 s. 1659 (Oslo tingrett.) og Utv 2012 s. 42 Protector Eiendom (Agder lagmannsrett)

⁷ Skattedirektoratets domskommentar USKD-2014-24

⁸ Zimmer. Lærebok i skatterett 2014 s. 62

For det tredje avgrenses det mot den lovfestede gjennomskjæringsregel, jf. skatteloven av 1999. nr. 14 (heretter sktl.) §14-90. Regelen havner på siden av avhandlingen da den tar for seg utnyttelse av skatteposisjoner. Selv om regelen er en del av bildet rundt gjennomskjæring, er det av min oppfatning at den ikke er nødvendig for vurderingen om ulovfestet gjennomskjæring bør lovfestes.

Til slutt avgrenses det mot omklassifikasjon basert på lovtolkning. I disse tilfellene vil gjennomskjæring kunne komme inn som et tolkningsmoment. De skatteregler som benyttes i skattetilpasningen danner grunnlaget for gjennomskjæringsvurderingen. Således vil en del problemer kunne tolkes bort før ulovfestet gjennomskjæring blir aktuelt.

1.4 Rettskilder

Høyesterettspraksis vil være den sentrale rettskilde, da ulovfestet gjennomskjæring er skapt gjennom rettspraksis.⁹ Regelens innhold og utstrekning vil således måtte vurderes på basis av praksis fra Høyesterett.

Som ellers i norsk rett vil loven være av sentral betydning. I denne avhandlingen vil skatteloven være den loven som har størst betydning. Reglene som fremgår i skatteloven vedrørende fisjon og fritaksmetoden, er utgangspunktet for Høyesteretts vurdering av den ulovfestede gjennomskjærings utstrekning i Tangen 7-dommen.

Ut over dette vil forarbeidene til de aktuelle lovene være av betydning i vurderingen om tilpasningen som er foretatt med å kombinere regelsett er illojal mot skattereglene eller ikke. Forarbeidene det vil være aktuelt å se nærmere på vil i denne sammenheng vil i hovedsak være Ot.prp.nr.1 (2004-2005) Skatte- og avgiftsopplegget, samt Ot.prp.nr.71 (1995-1996) Skatteregler for fusjon og fisjon av selskaper.

Fordi vi er innenfor skatterettens område vil ligningsmyndighetenes praksis, og deres bindende forhåndsuttalelser også være av interesse. Ligningsmyndighetenes praksis vil i hovedsak anvendes for å illustrere hvordan fisjon med etterfølgende aksjesalg ble behandlet før Tangen 7-dommen. Det er sparsommelig med underrettspraksis på dette rettsområdet, og

⁹ Zimmer. Lærebok i skatterett 2014 s. 53

ingen Høyesterettspraksis før Tangen 7. Fraværet av høyesterettspraksis gjør imidlertid underrettspraksis til en kilde av en viss interesse for å få oversikt over rettskildebilde.

Juridisk litteratur vil også være av betydning. Juridisk litteratur vil først og fremst være en argumentasjonskilde fra kompetente juridiske personer. Disse er med på å klargjøre rettskildebildet, men kan også ha innsikt og oppfatninger om hvordan regelsettet bør være.

1.5 Terminologi: Gjennomskjæring eller omgåelse

Ulovfestet gjennomskjæring og omgåelse som begreper brukes om hverandre i teori og praksis fra Høyesterett. Forskjellen mellom begrepene er i praksis liten da de benyttes for å beskrive den samme regel. I lignings-ABC brukes tilsidesettelse som et begrep. Dette er imidlertid mer en samlebetegnelse som også rammer nærliggende tilfeller. I teorien er begge betegnelser brukt, men både Gjems-Onstad og Zimmer har rettet kritikk mot betegnelsen ulovfestet gjennomskjæring. Gjems-Onstad trekker frem at betegnelsen ulovfestet gjennomskjæring kan «*rekke videre enn omgåelse.*»¹⁰ Zimmer på sin side trekker frem at selv om betegnelsen ulovfestet gjennomskjæring benyttes av Høyesterett, er terminologien mindre heldig. Dette er fordi den etter Zimmers syn «*gir for klare assosiasjoner til gjennomskjæring av (aksje)selskapsform.*»¹¹

Etter mitt syn har både Zimmer og Gjems-Onstad gode argumenter for sitt valg av betegnelse når de bruker omgåelse. Slik jeg ser det er valget av betegnelse av mer teoretisk betydning. Det sentrale fra mitt perspektiv er at regelen som er skapt av Høyesterett i hovedsak er knyttet til begrepet ulovfestet gjennomskjæring, og at dette begrepet er det som benyttes videre i Tangen 7. Da Høyesteretts valg setter presedens, vil begrepet ulovfestet gjennomskjæring bli benyttet så langt det er mulig i denne avhandlingen.

1.6 Videre fremstilling

I del 2 vil det gis en kort oversikt over reglene om skattefritak ved aksjesalg og skattefri fisjon. Videre vil jeg se på hvordan disse regelsettene kan kombineres samlet sett. Dette er etter mitt syn nødvendig for å få en bedre forståelse for hvordan dagens løsning fungerer.

¹⁰ Gjems-Onstad. *Bedriftsskatterett* 2012 s. 1072

¹¹ Zimmer. *Lærebok i skatterett* 2014 s. 63

I del 3 vil avhandlingen ta for seg det grunnleggende vedrørende ulovfestet gjennomskjæring. Avhandlingens spørsmål er hvorvidt følgene av Tangen 7 har gjort lovfesting av regelen nødvendig. Som en følge av dette vil det være naturlig å se nærmere på regelens innhold.

I del 4 vil avhandlingen ta for seg rettskildebildet før Tangen 7. Dette vil danne et bilde av hvordan regelen ble praktisert på dette område. Følgelig vil dette danne et sammenligningsgrunnlag opp mot Tangen 7-dommen.

I del 5 vil jeg se nærmere på Høyesteretts vurderinger i Tangen 7. I tillegg vil jeg drøfte følgene etter denne etter rettsavgjørelsen.

I del 6 vil jeg se nærmere på hvorvidt dommen igjen har aktualisert problemstillingen vedrørende lovfesting av ulovfestet gjennomskjæring. I denne sammenheng har Scheel-utvalgets vurderinger særlig interesse.

2 Tilpasning til skattereglene: Fisjon og fritaksmetoden

2.1 Fisjon

Utgangspunktet er at fisjon er realisasjon som utløser gevinst- eller tapsoppgjør på selskapsnivå og aksjonærnivå, jf. § 11-4. Under visse vilkår er det allikevel mulig å gjøre fisjon skattefritt¹².

Etter skatteloven kapittel 11 kan fisjoner på nærmere vilkår gjennomføres med kontinuitet, dvs. med utsatt beskatning eller lignende. I det følgende vil jeg se på hvorfor vi har slike regler.

Skattefri fisjon gjør det mulig at et selskaps virksomhet skattefritt kan endres fra organisering i ett selskap til organisering i flere selskaper. Videre legger reglene om skattefrie fusjoner til rette for at selskaper kan gjøre det motsatte skattefritt ved at de slås sammen.¹³ Hensynet bak dette er at det skal være skattemessig nøytralt om et selskap velger å organisere seg i et eller flere selskaper. Bakgrunnen for dette er delvis å hindre at verdier som kunne vært investert annerledes blir innelåst.

Også før lovfestingen i sktl. § 11-4 hadde det lenge vært klart at fisjoner kunne skje skattefritt¹⁴ på visse vilkår, jf. Grecon-dommen¹⁵. I forarbeidene til de lovfestede reglene om skattefri fisjon er det redegjort for begrunnelsen for fisjonsreglene. Her heter det at omorganisering bør kunne gjennomføres med skattemessig kontinuitet grunnet næringslivets behov for å organisere virksomheten på den mest hensiktsmessige måte.¹⁶

Forarbeidene ser videre på grensen mellom fisjon og ulovfestet gjennomskjæring. Forarbeidene stadfester at ved fisjon vil den ulovfestede regel innebære at eksempelvis skattefritak ikke gjelder dersom formålet med fisjonen er å spare skatt, og dette er helt dominerende i forhold til andre forretningsmessige formål.¹⁷ Samtidig følger det av forarbeidene at gjennomskjæring vanskelig kan gjennomføres der transaksjonen har en viss

¹² Zimmer/BAHR. Bedrift, selskap og skatt 2014 s. 328

¹³ Liland 2012 s. 341

¹⁴ Gjems-Onstad. Bedriftsskatterett 2012 s. 843

¹⁵ Rt. 1978 s. 1184

¹⁶ Ot.prp. nr. 71 (1995–96) s. 28

¹⁷ Ot.prp. nr. 71 (1995–96) s. 22

egenverdi.¹⁸ Dette setter imidlertid ingen egen grense. Dette er fordi det fremstår som en konstatering av regelen ulovfestet gjennomskjærings hovedinnhold. Således er trolig meningen å stadfeste at de ser på ulovfestet gjennomskjæring som en mulighet. Videre ser forarbeidene på muligheten til å lovfeste en bestemt regel for illojal tilpasning spesifikt for fisjon. Dette blir imidlertid avvist. Dette delvis fordi ulovfestet gjennomskjæring ifølge forarbeidene allerede setter visse grenser. Følgen av at lovgiver ikke fastsetter egne begrensninger er at gresedragningen blir overlatt til Høyesterett og ulovfestet gjennomskjæring.

Slik jeg ser det er det sentrale poenget i forarbeidene at naturlige omorganiseringer ikke bør begrenses. Lovgiver er likevel åpne for en gresedragning basert på skattemotiv fra Høyesteretts side der transaksjonen det fremstå unaturlig.

2.2 Fritaksmetoden

Fritaksmetoden trådte i kraft 26. mars 2004 og er inntatt i sktl. § 2-38.

Bestemmelsen innebærer at aksjeselskaper og lignende enheter i utgangspunktet har skattefrihet for mottatt aksjeutbytte og aksjegevinster innen selskapssektoren, men med visse unntak.¹⁹ Dog blir 3 % av de skattefrie inntektene likevel beskattet fullt ut med 27 % etter sktl. § 2-38 (6). Dette gir en effektiv skattesats på 0,81 %. Bakgrunnen for dette er å veie opp for at viss kostnader tilknyttet skattefrie inntekter er fradragsberettiget.²⁰

Dette medfører at et selskap kan selge og kjøpe aksjer i andre selskaper uten å betale skatt. I forlengelsen av dette opparbeider imidlertid aksjonærene i selskapet en latent gevinst eller tap. Betydningen av dette er at hvis det eksempelvis foreligger gevinst, vil gevinstbeskatning bli utsatt til verdiene tas ut av selskapssektoren. Det hører videre med at det ikke gis fradrag for aksjetap som følge av symmetrihensyn.

Begrunnelsen for fritaksmetoden er å forebygge kjedebeskatning av selskapsoverskudd. Dette fordi kjedebeskatning kan gi incentiver til omorganisering, og videre kan svekke kapitalmobiliteten i næringslivet. Således vil kapitalmobiliteten være bedret sammenlignet med det tidligere RISK²¹ systemet. Videre var det sentralt ved innføringen av fritaksmetoden

¹⁸ Ot.prp. nr. 71 (1995–96) s. 22 flg.

¹⁹ Zimmer/BAHR. Bedrift, selskap og skatt 2014 s. 328

²⁰ Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) Skatte- og avgiftsopplegget 2009 kapittel 6, s. 33

²¹ Regulering av inngangsverdi med skattlagt kapital

å forenkle saksbehandlingen og at det tidligere systemet hadde problemer i forhold til EØS-avtalen.²²

Det fremgår videre av forarbeidene at det er særlig sentralt å oppnå skattemessig likebehandling av virksomheter uavhengig av hvilken organisasjonsform som foreligger.²³

Utdraget av forarbeidene gir ikke et fullstendig bilde, men er likevel en illustrasjon på hva lovgiver har vektlagt ved ordningen. Følgen av fritaksmetoden er også at det blir mer verdifullt å beholde verdier i selskapssektoren via holdingselskapsstrukturer²⁴ siden midlene ikke blir beskattet før de tas ut av selskapssektoren. Skattefritaket fritaksmetoden gir skaper imidlertid incentiver til å la inntekter være omfattet av ordningen. Slik kan det som i formen er aksjeutbytte eller gevinst, vise seg å være fordel vunnet ved arbeid eller virksomhet.²⁵

2.3 Fisjon fulgt av etterfølgende aksjesalg

Utgangspunktet i norsk skatterett er at realisasjon av formuesobjekt både i og utenfor virksomhet utløser skatteplikt for kapitalgevinster, jf. sktl. §5-1 (2) og sktl. §5-30. Skatteplikten inntreffer således når utgangsverdien er høyere enn inngangsverdien.

I prinsippet er både omorganisering via fisjon og salg av aksjer fra selskap til selskap realisasjon, og må derfor i utgangspunktet gevinstbeskattes. Men som nevnt i punkt 2.1.2 og 2.1.1 har lovgiver valgt å gjøre det slik at disse tilfelle ikke beskattes/kommer til fradrag umiddelbart.

Resultatet av dette er at det blir gunstig å putte eiendeler med tradisjonelt stigende verdi og lav avskrivningssats i egne selskaper, eksempelvis eiendom. Fra kjøpers perspektiv vil det at eiendommen selges i et selskap innebære at det foreligger et lavere avskrivningsgrunnlag enn ved vanlig salg. Dette er fordi eiendommens verdi ikke blir oppjustert selv om selskapet eiendommen befinner seg i selges. Med bakgrunn i dette har det vært vanlig å trekke av noe på salgssummen for å kompensere kjøper for at mulighet til oppjustering faller bort. Dette omtales i praksis som et såkalt ulempefradrag.²⁶ Det gunstige med dette fra selgers perspektiv er at det ikke foretas gevinstbeskatning ved selve salget, men først når verdiene blir tatt ut fra

²² Avklart blant annet i Fokus Bank-saken sak E-1/04

²³ Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) s. 52

²⁴ Gjems-Onstad. Bedriftsskatterett 2012 s. 641

²⁵ Zimmer/BAHR. Bedrift, selskap og skatt 2014 s. 328

²⁶ Zimmer/BAHR. Bedrift, selskap og skatt 2014 s. 328

selskapssektoren. Fordelen med å slippe gevinstbeskatning er ofte så stor at det vil være lukrativt i et nettoperspektiv selv om det trekkes noe fra kjøpesummen²⁷.

MVA vil også være et skille mellom vanlig innmatssalg og salg av aksjer. Aksjesalg er en finansiell transaksjon som ikke utløser merverdiavgift for selger, og videre vil kjøper ikke få fradrag for inngående avgift ved overdragelsen.²⁸ Dette gjør således single purpose-selskaper noe mer naturlig da vanlig innmatssalg. Dette er fordi det ved vanlig salg av innmat som utgangspunkt beregne merverdiavgift ved overdragelsen. Avgiftsfritaket i merverdiavgiftsloven § 16-14 vil her fungere som et sentralt unntak, men det vil uansett være en justeringsforpliktelse etter mval. § 9-3 (1) som betyr at det må foretas en justering eller at kjøper ved skriftlig avtale overtar gjenstående justeringsforpliktelser. Ved salg av aksjer vil det være en risiko for tidligere feil, men denne metoden vil framstå som noe enklere.

Videre vil en fordel ved denne metoden for partene være at de oppnår et såkalt rent selskap. Selskapet er rent når det kun er gjenstanden partene er interessert i å kjøpe eller selge som følger med og omtales da som et single purpose selskap. Alternativet hadde vært at hele det overdragende selskapet måtte selges for å oppnå skattebesparelsen, noe som sjeldent er hensiktsmessig for partene. Ved vanlig salg av eiendom vil dokumentavgiften være på 2.5 % av eiendomsverdien. Ved å selge aksjene til et selskap spares denne kostnaden ettersom eiendommen fortsatt eies av det samme selskapet.²⁹ Det er i stedet selskapet som har skiftet eierskap. Ved salg av næringseiendom kan dette således raskt gi store besparelser, og spart dokumentavgift framstår således som et ekstra incentiv ved denne metoden.

Utfordringen fra lovgivers perspektiv er at det ved fritaksmetoden normalt foreligger symmetri. Ettersom salg med gevinst er fritatt for skatt etter fritaksmetoden, vil tap medføre at fradrag ikke kommer til anvendelse. Her får imidlertid selskapet et ekstra valg ved at det kan benytte to salgsmetoder. I tillegg til å selge eiendommen via fisjon og etterfølgende aksjesalg har selskapet alltid muligheten til å selge eiendommen på vanlig måte. Vanlig salg er gunstig når eiendommen selges med tap fordi selskapet da mottar fradrag for tapet. Normalt skal det ikke gå an å kombinere disse fordelene, og det oppstår således en asymmetri. Dette er noe lovgiver normalt vil forsøke å forhindre da det gir spekulasjonsmuligheter. Jeg vil imidlertid komme tilbake til dette senere i oppgaven under punkt 5.2.

I den forbindelse er det av interesse å se på departementets syn på denne typen tilpasninger.

²⁷ Zimmer/BAHR. Bedrift, selskap og skatt 2014 s. 328

²⁸ Christina Riisnes artikkel på jusspluss.no Valgets kvaler: kjøp og salg av innmat eller aksjer?

²⁹ Christina Riisnes artikkel på jusspluss.no Valgets kvaler: kjøp og salg av innmat eller aksjer?

I den sammenheng er det særlig aktuelt å gå tilbake til fritaksmetodens forarbeider. Punkt 6.5.6 flg. Omhandler dette hvor overskriften er «*Vurdering av tiltak mot skattemotivert valg av transaksjonsform*».³⁰ Det innledes med å si at fritaksmetoden gir tilpasningsmuligheter når det kommer til salg av innmat. Dette er fordi skatteyder kan tilpasse overdragelsesformen. Tilpasningen kan skje slik at vanlig salg av innmat velges ved tap som medfører fradrag, og aksjehandel dersom det foreligger en gevinst som medfører skattefritak.

Videre fremgår det at i noen tilfeller vil valget av transaksjonsform måtte anses som hovedsakelig skattemessig motivert og således være illojalt mot formålet med skattereglene. Således kan det være grunnlag for skattemessig gjennomskjæring. Samtidig heter det at skatteyder ikke har en plikt til å innrette seg slik at de må betale mer skatt enn nødvendig.³¹ De resterende punktene omhandler mulige tiltak utover ulovfestet gjennomskjæring, og hva departementet ser på som hovedproblemene i forbindelse med dette. Således er fritaksmetodens utstrekning, og forhold til fisjon behandlet i noen grad, men ikke løst av forarbeidene. Det er imidlertid nevnt at departementet vil komme tilbake til problemstillingen.

Etter mitt syn har departementet ved dette ikke i nevneverdig grad tatt stilling til ulovfestet gjennomskjærings betydning for fisjon med etterfølgende aksjesalg. I steden har de drøftet andre tiltak uten å komme med en konklusjon. Spørsmålet står derfor fra forarbeidenes side som uavklart. Det kan hevdes at dette til dels er naturlig da ulovfestet gjennomskjæring er en regel fastsatt og utviklet av Høyesterett. Som følge av dette er det nettopp Høyesterett som skal fastsette de nærmere grensene. Det er etter mitt syn ikke problemfritt at departementet vurderer mulige tiltak uten å komme med noen endelig konklusjon utover at det er fordeler og ulemper ved forskjellige løsninger. Dette er fordi det oppstår uavklarte spørsmål i etterkant.

Dette kan tolkes på samme måte som Høyesterett til dels gjør i Tangen 7-dommen, nettopp at lovgiver mener at det ikke skal være noen begrensning inntil videre. Dette vil jeg komme inn på i punkt 5.1.3. Mangelen på en konklusjon når temaet er vurdert kan gjøre det vanskeligere for Høyesterett å komme med egne begrensninger vedrørende ulovfestet gjennomskjæring. Dette fordi lovgiver selv har valgt å ikke begrense tilpasningsmulighetene. Det følger av denne typen argumentasjon at Høyesterett vil begrense sin rettsskapende virksomhet der lovgiver har tatt standpunkt. Dette er fordi det i utgangspunktet er stortinget som bestemmer lovene og Høyesterett ønsker å være varsomme med å overta den rollen.

³⁰ Ot.prp. nr. 1 (2004–2005) s. 75

³¹ Zimmer/BAHR. Bedrift, selskap og skatt 2014 s. 51

3 Ulovfestet gjennomskjæring

3.1 Innledning

Utgangspunktet i norsk skatterett er at det er mulig og lovlig å tilpasse seg skattesystemet for å oppnå lavest mulig skatt³². Videre er det klart at ikke alle tilpasninger for å oppnå lavest mulig skatt kan aksepteres fra statens side. Spørsmålet blir derfor hvor grensen for skattetilpasning skal trekkes, og når det vil være mulig å benytte seg av ulovfestet gjennomskjæring for å slå ned på tilpasning.

Regelen om ulovfestet gjennomskjæring kommer gjerne til anvendelse der disposisjonen ikke kan angripes av andre skatterettslige regler, men det ville stride mot formålet innenfor et eller flere skatterettslige regelsett å la disposisjonen stå.³³

Kjernen i ulovfestet gjennomskjæring er hvordan opplysninger om et rettsforhold skal klassifiseres.³⁴ Hvis ulovfestet gjennomskjæring kommer til anvendelse, er resultatet at skattefordelen ved skatteytters disposisjon ikke blir gjeldende etter sitt formelle innhold.³⁵ De konkrete virkningene vil jeg imidlertid ikke komme nærmere inn på i denne avhandlingen. De er av mindre betydning for denne oppgaven og er til dels uavklart.

Ulovfestet gjennomskjæring er på mange måter ment som et sikkerhetsnett satt opp fordi det lovgivningsmessig er vanskelig og arbeidskrevende å følge skatterettens kreative tilpasninger.³⁶ I utgangspunktet kan ulovfestet gjennomskjæring tenkes anvendt i hele inntektsskatteretten. Men praksis fra Høyesterett har vist at normen også kan dras utenfor disse grenser.³⁷

En negativ side ved bruk av ulovfestet gjennomskjæring er at det fra skatteytters perspektiv kan være noe vanskeligere å forutberegne sin rettsstilling. Dette som en følge av normens noe skjønnsmessige karakter.³⁸

³² Zimmer/BAHR. *Bedrift, selskap og skatt* 2014 s. 51

³³ Gjems-Onstad. *Bedriftsskatterett* 2012 s. 1072

³⁴ Gjems-Onstad. *Bedriftsskatterett* 2012 s. 1071

³⁵ Zimmer. *Lærebok i skatterett* 2014 s. 79

³⁶ Matre. *Skatterett* 01/2014 s. 1

³⁷ Rt. 2008 s. 1510 Reitan, Rt-2006-1199 Nagell-erichsen, og Rt-2011-213 Invex

³⁸ Zimmer/BAHR. *Bedrift, selskap og skatt* 2014 s. 51

Regelen er dagsaktuell, og særlig diskusjonen hvorvidt ulovfestet gjennomskjæring bør lovfestes har igjen blitt aktuell. En viktig årsak til dette er den internasjonale utviklingen, da særlig innen EU. Et land som Storbritannia har eksempelvis valgt å lovfeste regelen om gjennomskjæring. Internasjonalt omtales gjennomskjæring gjerne som GAAR (General Anti Avoidance Rules). I Norge synes det å være en rettslig uenighet vedrørende hva normen om ulovfestet gjennomskjæring bør inneholde. Som en følge av dette synes det mest aktuelle å være at Scheel-utvalget går inn for å lovfeste for å justere normens kurs og innhold.³⁹

Utfordringen ved tilfeller hvor ulovfestet gjennomskjæring kan tenkes benyttet, er å skille ut hvilken skatteplanlegging fra skatteyter som anses som akseptabel.⁴⁰ Utgangspunktet må fortsatt være at der skatteyter har flere alternativer, skal han ikke være tvunget til å velge det alternativet som medfører den største skattebelastning. Særlig i tilfellene der lovgiver har gitt en firkantet regel, må det i større grad aksepteres at skatteyter legger seg tett opp til grensen⁴¹

3.2 Hovedhensyn bak ulovfestet gjennomskjæring

I utgangspunktet er det to hovedhensyn som gjør seg gjeldende når det kommer til ulovfestet gjennomskjæring. Det første hensynet bak ulovfestet gjennomskjæring er effektiv beskatning.⁴² Det andre er hensynet til de enkelte bedrifter. Dette hensynet ble eksempelvis særlig vektlagt da Storbritannia selv vurderte en generell lovfestet gjennomskjæringsregel.⁴³

De nevnte hensyn er ikke nødvendigvis motstridende. Det å følge det ene hensynet til fulle vil likevel kunne innebære at det andre hensynet blir motarbeidet. Eksempelvis kan det hevdes at det er nødvendig å ha et effektivt skattesystem av hensyn til velferdssamfunnet som er etablert i Norge. I dette systemet har det offentlige store utgifter som følge av at staten påtar seg oppgaver som tidligere ble utført av private. Dette kan eksempelvis være å gi offentlig finansiert helsetilbud til alle statens borgere. I et slikt velferdssystem vil det være av viktighet at skattesystemet fungerer på en tilfredsstillende måte.⁴⁴

³⁹ NOU 2014: 13

Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi. Kapittel 1. punkt 1.4.1

⁴⁰ Zimmer/BAHR. Bedrift, selskap og skatt 2014 s. 51

⁴¹ Se om dette Rt. 1998 s. 1779 INA

⁴² Banoun. Omgåelse av skattereglene s. 87

⁴³ Følgende link representerer en studie bestilt av myndighetene i Storbritannia vedrørende lovfesting. http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20130129110402/http://www.hm-treasury.gov.uk/d/gaar_final_report_111111.pdf S. 12

⁴⁴ Tale av finansminister Siv Jensen til skatteetaten. <https://www.regjeringen.no/nb/aktuelt/Skatteetatens-samfunnsoppdrag--na-og-i-fremtiden/id766764/>

Rettferdighet vil her komme inn som et moment i vurderingen. Zimmer/BAHR trekker i sin bok fram at aksept av omfattende skatteplanlegging kan medføre at det går ut over rettferdigheten i skattesystemet vertikalt⁴⁵, men også kanskje horisontalt.⁴⁶ Dermed kan en slik aksept i ytterste konsekvens gå ut over systemets legitimitet og skatteyters tillit til systemet.⁴⁷ Hellas synes å være et dagsaktuelt eksempel på at skatteyterne har mistet tilliten til systemet. Tilliten til systemet kan eksempelvis svekkes ved at skatteyter ser at andre skattytere går lenger enn å bare tilpasse seg reglene og således får lettere for egen aggressive tilpasninger eller i verste fall unndragelser. Således kan mangel på rettferdighet i skattesystemet medføre at det over tid blir vanskeligere å inndrive skatt.

På den annen side kommer hensynet til bedrifter. Særlig private bedrifter vil her være viktige: både som direkte inntektskilde for staten via bedriftsbeskatning, men også i egenskap av å skape arbeidsplasser. Med andre ord er skattesystemet nødt til å vektlegge hensyn til bedriftene. Et relativt sett høyt skattenivå vil være et incentiv til å drive virksomheten i et annet land. På samme måte kan et komplisert og uforutsigbart skattesystem virke på samme måte. Bedrifter trenger i denne sammenheng en viss forutsigbarhet med tanke på sin virksomhet.

I den sammenheng er det verdt å merke seg at samtidig som ulovfestet gjennomskjæring er en viktig del av det norske skattesystemet, må en passe på at ulovfestet gjennomskjæring ikke gjør det for usikkert og kostbart å drive forretning.⁴⁸

Som tidligere nevnt må dette sees i sammenheng med hensynet til rettferdighet og effektivitet i skattesystemet. Ulovfestet gjennomskjæring er etter min mening en nødvendig del av dagens system. Årsaken til dette er at det norske skattesystemet er mindre detaljregulert enn i mange andre land. Ulovfestet gjennomskjæring dekker på den måten hull som kan oppstå i systemet, og gjør dessuten trolig behovet for aktivitet fra lovgivers side noe lavere. Samtidig er det sentralt å ikke dra ulovfestet gjennomskjæring for langt, for unngå at Norge blir mindre attraktivt for bedrifter. Denne grensedragningen vil være særlig aktuell ved en eventuell lovfesting.

⁴⁵ Med vertikal rettferdighet menes det at skatteytere med høy inntekt bør betale mer i skatt enn personer med lav inntekt.

⁴⁶ Med horisontal rettferdighet menes at skattytere med like stor inntekt bør ha lignende skattebyrde.

⁴⁷ Zimmer/BAHR. *Bedrift, selskap og skatt* 2014 s. 51

⁴⁸ Gjems-Onstad. *Bedriftsskatterett* 2012 s. 1073

3.3 Høyesteretts vurderingstema

Høyesteretts formuleringer rundt vurderingen av ulovfestet gjennomskjæring har skiftet en del opp gjennom årene. Standardformuleringen Høyesterett nå benytter seg av synes å ha stått seg de senere årene. Særlig kombinasjonen av ulike regelsett som hver for seg har vært akseptable å bruke er typisk noe som har blitt antatt å kunne bli rammet av ulovfestet gjennomskjæring.

Normens rettslige grunnlag i norsk rett er fast og langvarig rettspraksis. I Rt. 2007 s. 209 Hex i premiss 39 uttaler førstvoterende følgende: *«Den ulovfestede gjennomskjæringsregel er blitt utviklet i et samspill mellom rettspraksis og juridisk teori»*.

Ulovfestet gjennomskjæring kan føres tilbake til dommer på 1920-tallet.⁴⁹ Men særlig på 1960-tallet skjøt ulovfestet gjennomskjæring fart, mye basert på de tidlige dommene.⁵⁰ Dommene på 60-tallet er særlig preget av Høyesteretts krav til økonomisk realitet, og i ved Rt. 1961 s. 1195 Kollbjørg, fremsatte Kvisli en hypotese vedrørende egenverdi. Kvisli trakk fram at transaksjoner som manglet egenverdi kunne havne i faresonen.

I sin bok skriver han følgende:

«Det vil neppe i noe tilfelle være tilstrekkelig å påvise at en transaksjon er fremkalt av skattemessige hensyn. Men jo mer formålsløs transaksjonen vil bli hvis de skattemessige hensyn kuttet ut, jo sterkere vil preget av arrangement være. Har transaksjonene ikke en viss egenverdi med hensyn til økonomiske realiteter, vil de skattemessig sett ligge i faresonen, selv om de privatrettslig sett er uangripelige.»⁵¹

Uttalelsen til Kvisli ble etter dette tatt tak i fra Høyesteretts side og fikk tilslutning i Rt. 1966 s. 1189 Vestlandske Vassdrag. Kvislis egenverdivurdering henger også igjen i moderne dommer hvor egenverdivurderingen fortsatt står sentralt.

Særlig i løpet av 1990-tallet framgår det av Høyesteretts dommer at gjennomskjæring har blitt til en selvstendig regel.⁵² At ulovfestet gjennomskjæring hadde etablert seg som en regel innenfor det norske skattesystemet ble etter dette oppfattet av de fleste som sikkert.⁵³

⁴⁹ Ot.prp.nr 16 (1991-1992) s. 40

⁵⁰ Banoun. Omgåelse av skattereglene 2003 s. 81

⁵¹ Kåre H. Kvisli. Innføring i skatteretten. 1962 s. 109

⁵² Banoun. Omgåelse av skattereglene 2003 s. 82

⁵³ Ot.prp.nr 16 (1991-1992) s. 38-46

Dagens formulering fra Høyesterett inneholder et grunnvilkår og en totalvurdering som er kumulative. Rt. 2007 s. 209 Hex premiss 39. Av avgjørelsen fremgår det at:

«Består - slik den er utformet i høyesterettsavgjørelser de senere år av et grunnvilkår og en totalvurdering. Grunnvilkåret går ut på at det hovedsakelige formål med disposisjonen må ha vært å spare skatt. Dette er et nødvendig, men ikke tilstrekkelig vilkår for gjennomskjæring. For at gjennomskjæring skal kunne foretas, kreves i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglenes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen

Grunnvilkåret er altså at det hovedsakelige formålet må være å spare skatt. Videre må det ut fra en konkret helhetsvurdering av disposisjonens virkninger, skattyters formål og omstendighetene for øvrig fremstå som formålsstridig å legge disposisjonen til grunn for beskatningen.»

Den ulovfestede regelen er under stadig utvikling fra Høyesteretts side. Vi har trolig enda ikke sett en ferdigutviklet regel grunnet mangelen på helt fast og langvarig praksis.⁵⁴

Forskjellen i de senere år synes å ha ligget i hvorvidt illojalitet skal være en del av totalvurderingen Ettersom Høyesterett for det meste synes å ha utelatt illojalitet som moment, og det dermed ikke har noen synlig betydning for utøvelsen av gjennomskjæring, vil spørsmålet om illojalitet ikke behandles i det følgende.

3.4 Grunnvilkåret: skattemessig motivasjon

Vilkåret innebærer at skattemessig motivasjon må ha vært det hovedsakelige formålet med disposisjonen. Ofte vil det være relativt klart om grunnvilkåret er oppfylt. Foreligger det en betydelig skattebesparelse hos en profesjonell aktør foreligger det en presumsjon for at skattebesparelse var det vesentligste formål, jf. Rt. 2006 s. 1232 Telenor (premiss 51). Noen tolkningsproblemer har imidlertid oppstått i praksis selv om grunnvilkåret ofte har vært greit å slå fast.

⁵⁴ Gjems-Onstad. Bedriftsskatterett 2012 s. 1072

Formuleringen «*hovedsakelig formål*»⁵⁵ i grunnvilkåret betyr i denne sammenheng at det skal foreligge en overvekt av skattemessige formål. Det vil si at skattemessig motivasjon må veie tyngre enn de ikke-skattemessige formålene til sammen for at grunnvilkåret skal være oppfylt.⁵⁶ Vurderingen av hva som er den viktigste motivasjonsfaktor for skatteyter må skje på bakgrunn av de samlede opplysninger i saken. I Rt. 2007 s. 2009 Hex uttaler Høyesterett at: «*den skatterettslige virkning må fremstå som den klart viktigste motivasjonsfaktor for skattyteren.*». Utrykket fra denne avgjørelsen er et eksempel på at Høyesterett også bruker uttrykk som antyder at det skal noe mer til enn vanlig kvalifisert overvekt. I nyere praksis tar Høyesterett imidlertid sjeldent særlig stilling til grunnvilkåret fordi sakene som kommer opp blir avgjort på bakgrunn av totalvilkåret. I Tangen 7 anvendes det mer gjengse uttrykket hovedsakelig formål med henvisning til Rt. 2012 s. 1888 Dyvi.

Høyesterett har med Rt. 2006 s. 1232 Telenor gått over til en subjektiv vurdering vedrørende skattyters motivasjon, nettopp «*hva skattyteren antas å ha lagt vekt på*»⁵⁷. Av tidligere praksis fremstår Rt. 1999 s. 946 ABB som et eksempel på den tidligere objektive vurderingen: «*lojalitetsvurderingen må foretas på objektivt grunnlagt uavhengig av partenes subjektive forhold*»⁵⁸.

Til tross for at vurderingen er gått over til å være hva skatteyter faktisk mente, vil ikke retten uten videre legge det skatteyter pretenderer til grunn. En domstol vil forholde seg til hva som er de sannsynlige motiver ut i fra en så objektivt bevisføring som mulig.⁵⁹ Dette fremgår blant annet av Rt. 2006 s. 1232 Telenor (premiss 51) hvor det fremgår at hva «*som har vært den viktigste motivasjonsfaktor, må avgjøres ut fra en samlet vurdering av de opplysninger som foreligger i saken*».

Betydningen av dette er at de faktiske skattemessige virkninger som utgangspunkt har en bevismessig karakter for hva som faktisk var formålet. Har transaksjonen en betydelig verdi ut over det skattemessige, vil regelen ikke komme til anvendelse. Dette fordi vilkårene som nevnt er kumulative. Derimot kan det tenkes at det skattemessige er det hovedsakelige formålet med transaksjonen, men at totalvurderingen fører til at transaksjonen allikevel blir godtatt. Dette var eksempelvis tilfellet i Rt. 2006 s. 1232 Telenor.

⁵⁵ Rt.2007 s. 209 Hex premiss 39

⁵⁶ Zimmer. Lærebok i skatterett 2014 s. 67

⁵⁷ Rt. 2006 s. 1232 Telenor premiss 50

⁵⁸ Rt. 1999 s. 955

⁵⁹ Gjems-Onstad. Bedriftsskatterett 2012 s.1087

3.5 Totalvurderingen

Totalvurderingen er i likhet med grunnvilkåret et nødvendig vilkår for å kunne anvende omgåelsesnormen. Det er dette vilkåret som i praksis har skapt størst tvil.

Vurderingen satt opp av Høyesterett går ut på at disposisjonen må vurderes på en konkret måte for å avgjøre om den fremstår som illojal mot skattereglene. Vurderingen benyttet av Høyesterett i senere praksis er følgende:

«... i tillegg at det ut fra en totalvurdering av disposisjonens virkninger (herunder dens forretningsmessige egenverdi), skattyters formål med disposisjonen og omstendighetene for øvrig fremstår som stridende mot skattereglernes formål å legge disposisjonen til grunn for beskatningen.»⁶⁰

Den sentrale vurderingen som fremgår av høyesterettspraksis gjelder transaksjonens såkalte «egenverdi». Vurderingen går noe over i grunnvilkåret, ettersom skattemessig motivasjon også vil være av betydning her. Dette fordi skattemessig motivasjon må vurderes opp mot egenverdien av transaksjonen. Det essensielle etter egenverdikravet er hvilke ikke-skattemessige virkninger transaksjonen medfører. Både negative og positive konsekvenser blir vektlagt i en nettovurdering, men Høyesterettspraksis tyder på at negative virkninger blir tillagt mindre vekt.⁶¹ I Rt. 2002 s. 456 Hydro Canada uttaler flertallet at: «... *ønskede virkninger må tillegges større vekt enn virkninger som oppfattes som ulemper*»⁶². Av Rt. 2007 s. 209 Hex (premiss 53) fremgår det at «*Det at et forsøk på å omgå skattereglene gir visse ulemper, kan ikke redde omgåelsesforsøket fra gjennomskjæring*». I Hex hadde etablering av et krysseie av aksjer ledet til at mindretallsaksjonæren hadde blokkert forsøk på fusjon, men fra Høyesteretts side ble dette tillagt mindre vekt.⁶³

Overstiger disse formål og virkninger et visst minimum, vil transaksjonen fort stå seg mot omgåelsesnormen. Det kreves ikke at disse formål og virkninger er det vesentligste.⁶⁴

Videre vil skatteyters formål med disposisjonen måtte tillegges vekt. Dette har jeg vært inne på under grunnvilkåret, men momentet kommer inn også her. Jo sterkere innslag av ikke-

⁶⁰ J. Rt. 2007 s. 209 Hex

⁶¹ Zimmer. Lærebok i skatterett 2014 s. 68

⁶² Rt. 2002 s. 467

⁶³ Zimmer. Lærebok i skatterett 2014 s.69

⁶⁴ Zimmer/BAHR. Bedrift, selskap og skatt 2014 s. 52 flg

skattemessige formål, desto sterkere er argumentene for at det ikke dreier seg om en omgåelse.⁶⁵ Står vi eksempelvis ovenfor et konsern som har en forretningsmessig begrunnelse for en omorganisering, vil dette være et sterkt argument imot ulovfestet gjennomskjæring.

Til slutt må en i totalvurderingen vurdere «*omstendighetene for øvrig*». I dette ligger en vurdering av hvor naturlig transaksjonen er ut i fra en forretningsmessig vurdering. Inn under dette vil det få betydning hvorvidt transaksjonen har unødvendige ledd, og om transaksjonen er unødvendig komplisert.⁶⁶

I praksis har det også fått betydning hvor stor den antatt urimelige skattefordelen er. I følge Zimmer/BAHR bør anvendelsesområdet til ulovfestet gjennomskjæring begrenses til de betydelige skattefordelene.⁶⁷ Dette virker etter mitt syn som en logisk begrensing ettersom det særlig vil være i disse tilfellene hvor skatt kan sies å ha vært en betydelig motivasjonsfaktor. Det kan argumenteres for at jo større skattefordelen er, jo større må de andre virkningene være for at transaksjonen skal stå seg.

Som nevnt må vurderingen også sees opp mot hvilken skatteregel vi har med å gjøre. Hvis en står ovenfor en særlig kvantitativ regel må det godtas i større grad at skatteyder legger seg mer på grensen av regelen, jf. Rt. 1998 s. 1779 INA. Et eksempel på dette er beskatningsreglene på privatbolig. Her er det fullt ut akseptabelt om skatteyder har kommet innenfor reglene om fritak for skatt ved salg av egen bolig med en dag. Særlig i disse typer tilfeller må det godtas at skatteyder tilpasser seg grensene.

⁶⁵ Zimmer. Lærebok i skatterett 2014 s.69

⁶⁶ Zimmer. Lærebok i skatterett 2014 s.69

⁶⁷ Zimmer/BAHR. Bedrift, selskap og skatt 2014 s.52-53

4 Rettsoppfatningen før Rt. 2014 s. 227 «Tangen 7»

4.1 Innledning

I den følgende delen vil jeg se nærmere på det konkrete rettskildebildet før og etter «Tangen 7»-dommen.

Etter innføring av fritaksmetoden er det ingen høyesterettsavgjørelser som berører temaet fisjon fulgt av etterfølgende aksjesalg, og i hvilken grad dette berøres av ulovfestet gjennomskjæring før Tangen 7 ble avsagt. Rettspraksis før Tangen 7 består følgelig av saker fra tingretten og lagmannsretten. Jeg vil komme tilbake til enkelte saker under punkt 4.3.

Betydningen av den manglende Høyesterettspraksis er at skattemyndighetene selv har påvirket den rettslige standard innenfor dette området. Av det følgende fremgår det at ligningspraksis trolig har hatt en del påvirkning både på tingretten og lagmannsretten før Tangen-7 dommen ble avsagt.

I denne sammenheng er det av interesse å se hva lovgiver mente da skattefritak ved fisjon og fritaksmetoden ble innført. Fritaksmetoden var det siste regelsettet som ble innført, og at forarbeidene til fritaksmetoden har trolig noe mer vekt. Grunnen til dette er at forarbeidene til fritaksmetoden har hatt mulighet til å se fisjonsreglene og fritaksmetoden i sammenheng. Dette begrenses imidlertid noe av at forarbeidene til fritaksmetoden har et noe uavklart forhold til ulovfestet gjennomskjæring. Jeg har vært inne på dette før under punkt 2.1 og 2.2, men jeg mener det er av interesse å drøfte det mest sentrale.

Forholdet til gjennomskjæringsregelen ble drøftet i forarbeidene ved fornyelsen av fisjonsreglene og ved innføringen av fritaksmetoden. I forarbeidene til fisjonsreglene er det særlig lagt vekt på at ulovfestet gjennomskjæring ikke skal motvirke naturlige omorganiseringer.⁶⁸

Av forarbeidene som omhandler fritaksmodellen fremgår det at det kan være grunnlag for gjennomskjæring hvor valget av transaksjonsform hovedsakelig er skattemessig motivert og illojalt mot skattereglenes formål. Samtidig fremheves det at aktørene ikke har plikt til å innrette seg slik at de må betale mer skatt enn nødvendig.⁶⁹

⁶⁸ Ot.prp.nr. 71 (1995-1996) punkt 1.2

⁶⁹ Ot.prp. nr. 1 (2004-2005) s 75 flg.

Etter mitt syn fremgår det av forarbeidene at myndighetene legger opp til at gjennomskjæringsnormen skal kunne komme inn for å luke ut særlig uønsket adferd. Samtidig skulle bruken av ulovfestet gjennomskjæring ifølge forarbeidene skje i forsiktig grad med hensyn til systemets effektivitet og forutberegnelighet.

Det sentrale i Tangen 7-dommen er utnyttelse av to regelsett sammen som hver for seg er greie å benytte seg av. I hvilken grad forarbeidene har ønsket å ramme slike disposisjoner er mer uklart. Det vi vet fra forarbeidene er således begrenset. Det finnes en ulovfestet gjennomskjæringsregel som kanskje kan påvirke fisjon ved etterfølgende aksjesalg, og at lovgiver valgte å ikke komme med lovfestingstiltak for å på egenhånd begrense slike tilpasningsmuligheter.

4.2 Ligningspraksis

I det følgende vil jeg se på et representativt utvalg av bindende forhåndsuttalelser (BFU). Hensikten med dette er å se nærmere på statens praktisering av gjennomskjæringsnormen vedrørende fisjon med etterfølgende aksjesalg. Jeg vil både trekke frem saker der skattemyndighetene godtar og nekter skatteytters løsning. Dette for å se på hva som i praksis er akseptabel skatteplanlegging innenfor dette område før Tangen-7.

Den første forhåndsuttalelse som har relevans er BFU 24/08. Her ville et selskap utfisjonere en del av virksomheten i selskapet og umiddelbart selge aksjene skattefritt. Skattedirektoratet mente transaksjonsrekken i hovedsak var skattemessig motivert, og at en slik tilpasning var illojal mot skattereglene. Vilkårene for ulovfestet gjennomskjæring var således oppfylt og regelen kom derfor til anvendelse.

Forhåndsuttalelsen representerer en generell gruppe saker fra statens synspunkt. Det typiske for disse sakene er at det er kort eller ingen tid mellom fisjon, og at det videre salget medfører at transaksjonen fremstår skattemotivert. Som i denne saken vil flertallet av disse sakene bli slått ned på som følge av gjennomskjæring. Jeg vil under komme tilbake til unntak.

Den neste forhåndsuttalelsen det er relevant å se på er BFU 67/05. I denne saken hadde et selskap et underliggende datterselskap. Hovedvirksomheten i datterselskapet var utleie og drift av forretningseiendommer. Datterselskapet hadde før saken vurdert av skattemyndighetene nylig fisjonert ut hyttetomter og enkelte andre eiendeler til søsterselskapet. Søsterselskapet skulle utvikle disse tomtene videre. Datterselskaper står etter fisjonen som eier av forretningseiendommer som leies ut hvor morselskapet ønsker å redusere

sine eierandel for å øke likviditeten i eget selskap. Selskapet anførte at deres formål var at de ville ha muligheten til å øke sine investeringer innen IT, som var konsernets forretningsmessige kjerneområde. Skattemyndighetene godtok dette og la til grunn at disposisjonen ikke var gjenstand for gjennomskjæring.

I denne saken var det også kort tid mellom fisjon og videre aksjesalg, men dette var allikevel av mindre betydning. Grunnen til dette er at transaksjonen fra statens side fremstår som forretningsmessig begrunnet ut over det å spare skatt ved salget av eiendommen. I denne saken var det nok for skattemyndighetene at selskapet ville øke sine investeringer innenfor konsernets forretningsmessige kjerneområde.

Videre belyser BFU 74/05 problemstillingen. For skattemyndighetene var spørsmålet om en eiendom kunne utfisjoneres, for så at aksjene ble solgt innad i konsernet. Etter en konkret vurdering kom skattemyndighetene til at dette tilfellet ikke ville rammes av gjennomskjæring.

Denne forhåndsuttalelsen representerer et noe annet tilfelle sammenlignet med de andre sakene. Hovedforskjellen er at i dette tilfellet ble aksjene solgt videre innad i konserngruppen. Grunnen til at skattemyndighetene valgte å godta dette var fordi kjøper og selger i realiteten vil være i et økonomisk fellesskap fra morselskapets perspektiv. I praksis ville det dermed være vanskelig å skille dette fra en omstrukturering.

4.3 Rettspraksis

Rettspraksis før Tangen 7 dommen er som tidligere nevnt begrenset. I det følgende har jeg tatt med et mindre utvalg av avgjørelser som etter min oppfatning i stor grad representerer den foreliggende praksis. Fordi det ikke eksisterer Høyesterettsdommer etter innføringen av fritaksmetoden frem til Tangen 7 må jeg se på underrettspraksis da dette frem til Tangen 7 er høyeste rettskilde.

Den første avgjørelsen jeg anser som relevant er Utv 2011 s. 1659 Høegh Invest (Oslo tingrett). I saken eide et selskap en eiendom. Denne eiendommen ble overført til et nystiftet datterselskap gjennom fisjon. Ett år senere ble aksjene til datterselskapet solgt skattefritt. Skattemyndighetene satte transaksjonsrekken til side med grunnlag i den ulovfestede gjennomskjæringsnormen. Retten satte ligningen til skattemyndighetene til side. Begrunnelsen for dette var at en gjennom organiseringen av selskapene hadde oppnådd en naturlig eierstruktur. Selv om skattemotivet var klart etter grunnvilkåret, var det sentralt for retten etter totalvurderingen at salget ikke fremstod som bestemt på fisjonstidspunktet, men bare en av flere muligheter. I denne saken ble således bare tidsperspektivet hvor eiendommen

ble fisjonert ut et år før den ble solgt mer et enkeltstående moment, da retten ikke fant dette avgjørende. Det sentrale for retten var at avgjørelsen om hva som skulle skje videre med eiendommen etter fisjonen ikke var tatt på fisjonstidspunktet, men først senere. Dette var også sannsynliggjort av selskapets dokumenter.

Neste avgjørelse som kan belyse rettsoppfatningen er Utv. 2013 s. 768 Hafslund Nett (Oslo tingrett). Et antall eiendommer som var relatert til driften i selskapet ble utfisjonert til nystiftede aksjeselskaper. Etter dette ble aksjene i selskapene solgt. Ligningsmyndighetene la til grunn at utfisjoneringsen måtte omklassifiseres til innmatssalg med bakgrunn i ulovfestet gjennomskjæring. Dette fikk den følge at Hafslund måtte skatte for gevinst ved salget. Ligningen ble stadfestet av Oslo tingrett, men myndighetene har i Borgarting lagmannsrett frafalt gjennomskjæringssynspunktet med bakgrunn i Tangen 7-dommen fra Høyesterett.⁷⁰ Det er allikevel av interesse å se nærmere på dommen i Oslo tingrett for å belyse oppfatningen før Tangen 7.

Ved bedømmelsen av grunnvilkåret la tingretten til grunn at Hafslunds skattebesparelse var på cirka 76 millioner kroner. Besparelsen var således av betydelig omfang. Sett i sammenheng med styreprotokollene ga dette uttrykk for et klart skattemotiv i tingrettens øyne. Således mente retten at grunnvilkåret var oppfylt. Disse momentene kom også opp igjen under totalvurderingen. Fra Hafslunds side ble det hevdet at utfisjoneringsen og salget ville skjedd uavhengig av de positive skatteeffektene, delvis med bakgrunn i positive regulatoriske konsekvenser. Etter tingrettens vurdering var dette argumentet fra Hafslund side ikke å finne i styrereferatene, og de positive effektene var før utfisjoneringsen usikre. Argumentet ble videre slått ned på med bakgrunn i Rt. 2009 s. 813, hvor tingretten vektla at den tidsmessige nærhet mellom utfisjoneringsen og salg talte mot at positive regulatoriske konsekvenser hadde stått i førersetet.

Hafslund la på sin side videre vekt på rendyrkning av konsernets ulike virksomheter som et argument mot gjennomskjæring. Fra tingrettens side ble det godtatt at dette var en intensjon fra Hafslunds side, men det ble ikke vektlagt da Hafslund uansett kunne solgt eiendommen på vanlig måte ut av konsernet. På den måten så ikke retten rendyrkingsmotivet som et argument for fisjon. Tingretten så videre på forarbeidene, men konkluderte med at verken fisjonsreglene eller fritaksmetoden er ment å legge til rette for misbruk, og konkluderer at reglene må suppleres av ulovfestet gjennomskjæring. Retten ser videre på virkningene av disposisjonene, og kommer frem til at skattemotivet er det sentrale. Konklusjonen til tingretten er at disposisjonene rammes av ulovfestet gjennomskjæring.

⁷⁰ UTV 2014 s. 1148

Avgjørelsen er nok et typisk eksempel på hva som ikke ble tillatt før Tangen 7. Det typiske er at det er kort tid mellom fisjonen og salget av aksjer, og at transaksjonen for retten dermed i hovedsak fremstår som skattemotivert.

Videre belyses problemstillingen i Utv 2012 s. 42 Protector Eiendom (Agder lagmannsrett). Det var her etablert et nytt holdingselskap og samtidig et nytt datterselskap ut av dette. En eiendom ble utfisjonert fra et eksisterende selskap til det nyopprettede datterselskapet. Eiendommen ble deretter solgt. Året etter ble holdingselskapet innfusjonert i det gamle selskapet. Etter rettens oppfatning var transaksjonsrekken skattemessig motivert, og formålet var å oppnå skattefritak etter fritaksmetoden. Retten la særlig vekt på at transaksjonen sto uten særlig egenverdi ut over det skattemessige, samt fisjonens nærhet til salget. Konstruksjonen ble således rammet av ulovfestet gjennomskjæring.

Dommens saksforhold skiller seg noe ut i selve transaksjonsrekken fra den forrige dommen, men hovedpoengene er her de samme. Nærhet mellom fisjon og transaksjon sammenholdt med mangel på egenverdi blir avgjørende momenter i vurderingen.

4.4 Oppsummering

I de overstående sakene er det noen særlig sentrale punkter som gjør seg gjeldende. Det første er at grunnvilkåret er oppfylt i samtlige saker bortsett fra i de tilfelle hvor eiendommen selges innad i konsernet. Det er således klart at skattemessig motivasjon er en fellesnevner for disse sakene.

Disse sakene blir således avgjort etter en vurdering av den konkrete saken opp mot totalvurderingsvilkåret i regelen om ulovfestet gjennomskjæring. Tiden mellom fisjon og salg kalt tidsmomentet er ofte gjennomgående i disse sakene. Dette for å underbygge at disposisjonene i all hovedsak har bakgrunn i skattemessig motivasjon.

Tradisjonelt sett har egenverdikravet vært sentralt for Høyesterett i totalvurderingen. Når det gjelder egenverdikravet har det sentrale vært at disposisjonene trenger en saklig forretningsmessig grunn ut over det å slippe unna gevinstbeskatning. I Telenor-dommen var tema ikke fisjon med etterfølgende aksjesalg, men fradrag for tap etter internt salg. Her godtar Høyesterett selskapets påståtte organiseringsbehov. Dommen framstår som et eksempel på at omorganisering kan bli godtatt opp mot egenverdikravet selv om skatt skulle spares dersom dette fremstår naturlig.

Etter mitt syn er vurderingen vedrørende egenverdi av de gjennomgåtte saker trolig mest synlig i Utv 2011 s. 1659 Høegh Invest, hvor retten legger særlig vekt på at selskapet oppnår en naturlig eierstruktur. Samtidig er denne dommen et eksempel på at tidsmomentet som har kommet inn under totalvurderingen har hatt avgjørende betydning. I den nevnte sak trekker retten fram at det ikke var sannsynlig at salg av eiendommen var bestemt på fisjonstidspunktet. I eksempelvis Utv 2012 s. 42 Protector Eiendom får den korte tiden mellom fisjon og salg den betydning at det i rettens øyne underbygger selskapets skattemotiv.

Vurderingen i disse sakene er således i stor grad om det var sannsynlig at selskapet hadde bestemt seg for salg ved fisjon, hvor nærhet i tid (tidsmomentet) i rettens øyne som regel vil underbygge et klart skattemotiv ved disposisjonen.

Det har vært flere kritikere til den linjen som er kjørt i ligningspraksis og praksis fra domstolen. Særlig advokat Liland og Slåtta har utpekt seg i hver sin artikkel.

For ligningspraksis og underrettspraksis sin del har kritikken ofte basert seg på at vurderingene som er gjort under totalvurderingen til ulovfestet gjennomskjæring er mangelfulle. Liland vurderer eksempelvis Protector spesifikt. Han trekker frem at: *«Etter min oppfatning er lagmannsrettens vurdering av tilleggsvilkåret svært mangelfull. Lagmannsrettens begrunnelse synes i all hovedsak å fokusere på at det forelå et skattemessig motiv. En totalvurdering må også inneholde en redegjørelse for og vurdering av skattereglenes formål, samt transaksjonenes andre formål, virkninger og øvrige omstendigheter»*.⁷¹

Videre trekker Liland frem flere momenter han mener burde være tatt med i lagmannsrettens vurdering. Under momentet virkninger mener Liland at spart dokumentavgift skulle vært vurdert. Med dette sikter Liland til at transaksjonens motiv får større grad av egenverdi fordi det her er andre omstendigheter enn bare den skattemessige besparelse som har virkning. Etter mitt syn er dokumentavgiften en virkning som objektivt sett kunne blitt brukt som et argument. Slåtta er også en sterk forkjemper for dette synet. Etter mitt syn er dette noe problematisk da dokumentavgiften er en avgift til staten. Det blir således prinsipielt vanskelig at en avgiftsbesparelse skal brukes som et argument for å slippe skatt.

Liland trekker videre frem at dommen *«mangler en vurdering av den økonomiske effekt av gjennomskjæringen ... Betydningen av skattyters adgang til fritt å velge transaksjonsform, de innlåsningseffekter en gjennomskjæring vil innebære samt siktemålet om likebehandling uavhengig av virksomhetsform.»*

⁷¹ Liland 2012 s. 345

Særlig argumentene innlåsingseffekter og likebehandling er det etter mitt syn verdt å se nærmere på. Begge argumentene henger sammen med innføringen av fritaksmetoden. Fritaksmetoden ble jo innført nettopp for å hindre denne problematikken. Jeg kan her være enig i at praksisen jeg har gått gjennom fra tingretten, lagmannsretten og ligningsmyndighetene i liten grad drøfter disse hensynene. Jeg vil komme tilbake til disse under behandlingen av Tangen 7- dommen i pkt. 5.

5 Tangen 7

5.1 Høyesteretts vurdering av saksforholdet

5.1.1 Innledning

I det følgende vil jeg se nærmere på Tangen 7-dommen og konsekvensene av denne.

Dommen er en sivilrettslig tvist mellom Norske ConocoPhillips AS, heretter omtalt som ConocoPhillips, og Staten ved Oljeskattekontoret. Hovedspørsmålet for Høyesterett var hvorvidt en fisjon med etterfølgende salg av aksjer, for å slippe gevinstbeskatning ved vanlig innmatssalg, ville rammes av reglene om ulovfestet gjennomskjæring. Det andre spørsmålet som ble tatt opp for Høyesterett, som omhandlet leiekontrakten, ligger utenfor oppgavens tema og omtales således ikke videre.

Saksforholdet skiller seg noe fra de tilfellene som tradisjonelt er behandlet i underrettspraksis siden innføringen av fritaksmetoden. I Tangen 7 er det det overdragende selskapet som selges istedenfor det utfisjonerte selskapet.

I 2005 inngikk ConocoPhillips en avtale om salg av aksjene i et selskap knyttet til eiendommen Tangen 7. Ved salget av aksjene ble kjøper og selger enige om at alt annet enn eiendommen skulle utfisjoneres fra eiendomsselskapet før gjennomføring av salget av aksjene. Betydningen av at aksjer ble solgt fremfor at eiendommen som var eid av selskapet ble solgt direkte, var at aksjegevinsten ble skattefri for ConocoPhillips etter fritaksmetoden. Kjøper ønsket videre å slippe å betale dokumentavgift. Skattyter oppnådde ved fravær av gevinstbeskatning på eiendommen Tangen 7 en skattebesparelse på ca. 17,5 MNOK.

Problemstillingen Høyesterett sto overfor var om dette var en tilpasning til fisjonsreglene og fritaksmetoden som ikke kunne aksepteres med bakgrunn i den ulovfestete gjennomskjæringsnormen. Høyesterett tok videre utgangspunkt i formuleringen fra Hexdommen for å besvare dette spørsmålet. Som det fremgår av dommen blir vurderingen for Høyesterett toledet med et grunnvilkår og en totalvurdering etter regelen om ulovfestet gjennomskjæring.

Høyesterett mente valget av transaksjonsform var hovedsakelig skattemotiver og således var grunnvilkåret oppfylt.

For vurderingen vedrørende totalvurderingen ble vurderingen fra Høyesteretts side sentrert rundt tilpasningen slik den framsto var i strid med formålet bak fisjonsreglene og fritaksmetoden.

Høyesterett la særlig vekt på at lovgiver hadde vært klar over tilpasningsmuligheten som forelå, og at lovgiver hadde valgt å ikke behandle spørsmålet. Videre mente Høyesterett at det tidligere mye brukte tidsmomentet ikke var nok til gjennomskjæring, noe som i seg selv var greit etter loven. Således ville ulovfestet gjennomskjæring ikke kunne anvendes for å slå ned på tilpasningen. Avgjørelsen fra Høyesterett var enstemmig i favør ConocoPhillips.

5.1.2 Kort om faktum

ConocoPhillips hadde sitt hovedkontor i Tangen 7 i Dusavika i Randaberg kommune. Bygningen ble oppført av datterselskapet i perioden 1989-1991. Datterselskapet ble etablert som et single purpose selskap med formål om å eie bygget å leie det ut til morselskapet. I 2001 amerikanske morselskapet Conoco Inc. fusjonert med Phillips Petroleum Company. Resultatet av dette er at de ansatte ble flyttet i 2002 til Tananger i Phillips' kontorbygg.

I 2003 blir det besluttet at ConocoPhillips ikke trenger bygningen, og Norwegian Properties blir gitt oppdraget for å finne leietakere, men så senere kjøpere i 2004 da de ikke har funnet leietager.

I januar 2005 blir det fra datterselskapets side inngått en langsiktig leieavtale med Stolt Offshore AS. Framleieavtalen vedrørende bygget i Tangen 7 skulle løpe fra 1. mai 2005. Fordi det hadde vært problematisk å finne leietagere ble betalingen for leieforholdet vesentlig lavere enn det ConocoPhillips hadde betalt datterselskapet. Ettersom det nesten var seks år igjen av kontraktperioden, avtalte partene 17. januar 2005 at ConocoPhillips skulle kjøpe seg fri fra kontrakten. Samme dag selges aksjene i datterselskapet med Tangen 7 fra ConocoPhillips til Havanacci AS med virkning fra 1. mai 2005. Med en kjøpesum på 176 millioner kroner. Ettersom det også var andre eiendeler i datterselskapet utenom Tangen 7 ble selskapene enige om at de andre eiendelene skulle fisjoneres ut før aksjene ble overført.

I etterkant kom et flertall i Oljeskattenemnda til at det var grunnlag for gjennomskjæring, og at salget av aksjer måtte omklassifiseres til et vanlig eiendomssalg.

ConocoPhillips reiste sak om gyldigheten av klagenemndas vedtak for Stavanger tingrett oktober 2011, hvor selskapet vant frem og ligningen ble opphevet.

Staten anket til Gulating lagmannsrett og vant frem i april 2013. Resultatet ble at vedtaket vedrørende omklassifisering fra Oljeskattenemnda sin side ble stående.

ConocoPhillips har som en følge av dette klaget saken inn for Høyesterett. Etter beslutning fra ankeutvalget 5. november 2013 ble anken tillatt fremmet.

5.1.3 Grunnvilkåret

Jeg vil i det følgende gå nærmere inn på hvordan grunnvilkåret i ulovfestet gjennomskjæring er behandlet i dommen.

Førstvoterende starter sitt votum med å oppstille problemstillingen, samt å slå fast utgangspunktene. For det første fastslår han at fritaksmetoden medfører at et aksjeselskaps gevinst ved salg av aksjer fritas for skatteplikt, jf. sktl § 2-38. Videre vil fisjon av et aksjeselskap heller ikke utløse skatteplikt, jf. sktl § 11-4.

Spørsmålet for domstolen var således om fisjon med etterfølgende aksjesalg samlet sett kunne rammes av ulovfestet gjennomskjæring.

Som nevnt tidligere i oppgaven må to kumulative vilkår være oppfylt for at ulovfestet gjennomskjæring skal kunne anvendes. Disse består av et grunnvilkår og et tilleggsvilkår. Høyesterett slår fast, med henvisning til Rt. 2012 s. 1888 Dyvi, at i vurderingen av grunnvilkåret må det hovedsakelige motivet for transaksjonen være å spare skatt. Den nærmere vurderingen som følger er kort, men klar:

«Etter mitt syn er det ikke tvilsomt at skattebesparelse var den klart viktigste motivasjonsfaktoren for oljeselskapets valg av løsningen med fisjon og etterfølgende aksjesalg. Det er på det rene at oljeselskapet overveide skattespørsmålet før salget, og at dette var viktig ved valget av overføringsform. En korrigert skatteberegning fremlagt for Høyesterett viser at gevinsten ved salget var om lag 63 millioner kroner, og at selskapet sparte ca. 17,5 millioner kroner i skatt. Når en profesjonell næringslivsaktør oppnår en så betydelig skattebesparelse ved valg av transaksjonsform, er det en sterk presumpsjon for at det hovedsakelige formålet med disposisjonen var å spare skatt. Etter min mening foreligger det ikke andre omstendigheter som i vesentlig grad kan endre bildet.»⁷²

Av dette er det noen ting som særlig kan vektlegges. For det første var skattebesparelse den viktigste motivasjonsfaktoren i saken. Således var grunnvilkåret oppfylt. Høyesterett slår fast

⁷² Rt. 2014 s. 227 premiss 51

at når en profesjonell næringslivsaktør oppnår en betydelig skattebesparelse (her ca. 17.5 millioner), vil det være en presumsjon for at det hovedsakelige formålet var å spare skatt. Dette er en stadfestelse av bevisvurderingen Høyesterett fremsetter i Telenor-dommen. Høyesterett går ikke inn på andre vurderinger enn dette ved grunnvilkåret. Det er gjennomgående i Høyesterettspraksis at det blir brukt lite spalteplass på dette vilkåret. Dette må likevel sies å være akseptabelt etter mitt syn da vekten vil ligge i totalvurderingen hvor skattebesparelsen igjen vil komme inn som et moment.

5.1.4 Totalvurderingen

Ved totalvurderingen er det flere punkter i Høyesteretts vurdering som er av interesse. I totalvurderingen til Høyesteretts er forarbeidene til fritaksmetoden og fisjonsreglene gitt en særlig sentral plass, og jeg derfor vurdere dette nærmere. Høyesterett nevner i dommen i liten grad sine egne oppsatte momenter, men løser saken i stor grad med bakgrunn i sin forståelse av fisjonsreglene og fritaksmetoden. Således vil de videre vurderingene være preget av dette. Videre vil jeg særlig se på Høyesteretts syn på tidsmomentet som før denne avgjørelsen ofte har hatt avgjørende betydning i underordnede rettsinstanser og ligningspraksis.

Jeg vil starte med å se på Høyesteretts slutninger fra forarbeidene.

Forarbeidene er en sentral kilde i å oppklare hva lovgiver mente med fisjonsreglene og fritaksmetoden, og for å vurdere nærmere hva formålet med disse var. Utfordringen i et saksforhold som dette hvor både fisjonsreglene og fritaksmetoden er benyttet er at det foreligger flere ulike forarbeider, og at disse ikke nødvendigvis har de samme formål. Hvis vi kun skulle vurdert transaksjonsrekken i lys av gevinstbeskatningsreglene, ville transaksjonsrekken stride mot gevinstbeskatningsregelens formål. Dette ville naturlig nok bli feil da fisjon og fritaksmetoden er særregler som har kommet inn senere. På den måten kan vi si at skatteretten har gjennomgått en rekke endringer, og må dermed sees i lys av dette. Et spørsmål er hvilke formål gjennomskjæringsregelen skal vurderes opp mot i et tilfelle som dette. I ligningspraksis er dette spørsmålet lite drøftet. I sin doktoravhandling oppsummerer Banoun det på følgende måte:

«I mange tilfeller blir det for snevert å konsentrere seg om formålet bak en enkelt bestemmelse når skattyteren ved sine transaksjoner har søkt å komme utenfor rekkevidden av den aktuelle bestemmelse»⁷³

⁷³ Banoun. Omgåelse av skattereglene 2003 s. 343

Etter mitt syn er dette en korrekt betraktning. Når skatteyder benytter seg av flere ledd for å komme seg unna beskatning blir det for snevert å se på formålet bak en bestemmelse. Formålsvurderingene må dermed ses i sammenheng når vi står ovenfor transaksjonsrekker som denne.

Høyesterett på sin side kommenterer ikke problemstillingen direkte, men sier at: «*formålet med flere sentrale regelsett må trekkes inn.*»⁷⁴ Ved denne setningen og det faktum at Høyesterett velger å ta opp de forskjellige regelsetts forarbeider er det min vurdering at de støtter opp om denne måten å se forarbeidene i sammenheng på. For å vurdere formålet til regelsettene er det nødvendig for Høyesterett å se på hva lovgiver har ment med forarbeidene.

Høyesterett starter sin vurdering med hva som er formålet med gevinstbeskatningsreglene. Høyesterett slår her fast at objektivt sett vil transaksjonsrekken være i strid med formålet bak gevinstbeskatningsreglene, fordi en gevinst ikke kommer til beskatning. Senere regelsett, her fritaksmetoden og fisjonsregelsene, vil likevel få betydning.

Jeg vil starte med å se på Høyesteretts vurdering av fisjonsregelens forarbeider, før jeg ser på fritaksmetodens forarbeider. Avslutningsvis vil jeg se på disse i sammenheng.

For reglene om skattefritak ved fisjon av aksjeselskaper bygger dette på en kontinuitetstankegang. Interessene i selskapet skal kunne videreføres i nye former, men under samme eierforhold. Høyesterett velger her å sitere forarbeidene direkte:

*"Begrunnelsen for at en omorganisering bør kunne gjennomføres med skattemessig kontinuitet, er å ivareta næringslivets behov for å organisere næringsvirksomhet på den til enhver tid mest hensiktsmessige måte ut fra bedriftsøkonomiske vurderinger. Dette er hovedbegrunnelsen for å skjerme slike transaksjoner fra beskatning."*⁷⁵

Det sentrale er at næringslivet skal kunne stå fritt til å organisere seg til enhver tid på den måte som er mest bedriftsøkonomisk gunstig. Dette gir bedriftene fleksibilitet som fra et politisk ståsted indirkete kan sies å fremme arbeidsplasser.

⁷⁴ Tangen 7 premiss 52

⁷⁵ Ot.prp. nr. 71 (1995-96) s. 28

Det følger imidlertid av disse forarbeidene at omorganiseringer som er skattemessig motivert ikke bør komme inn under unntaket.

Fritaksmetodens forarbeider er imidlertid av nyere dato enn fisjonsreglenes forarbeider. Jeg er derfor enig med Høyesterett som sier at kommentaren i forarbeidene til fisjonsreglene må sees i lys av dette. Men det bør også vektlegges at dette innebærer, en balansegang fordi skatteyter er avhengig av begge regelsett for å oppnå skattefritak.

Jeg vil videre se på Høyesteretts vurderinger av fritaksmetoden. Disse vurderingene er av en noe mer omfattende karakter.

Den viktigste begrunnelse for å innføre fritak av gevinstbeskatning var å hindre kjedebeskatning for selskaper.⁷⁶

Høyesterett siterer stortingsmeldingen direkte og jeg mener det i det følgende vil være hensiktsmessig å sitere deler av denne:

«Kjedebeskatning er uheldig fordi det vil favorisere virksomhet som er organisert i flate selskapsstrukturer, fremfor konserner med mange ledd av selskaper. ... Videre medfører kjedebeskatning at kapital til en viss grad blir låst inne i etablerte strukturer. ...

Verdiskapingen i selskapssektoren beskattes når den materialiserer seg i form av opptjente inntekter for selskapene. Med en fritaksmetode blir aksjeinntekter først beskattet når de tas ut av selskapssektoren, i form av utbytte eller aksjegevinst som tilfaller personlige norske aksjonærer.»⁷⁷

Høyesterett har vanskelig for å se at den aktuelle transaksjonen er i strid med formålet bak fritaksmetoden i henhold til forarbeidene. Poenget fra Høyesteretts ståsted er at verdiene i eiendomsselskapet uansett vil bli beskattet på vanlig måte på et senere tidspunkt. Så lenge gevinsten ikke forlater selskapssektoren, betyr det kun at kjedebeskatning er unngått i tråd med fritaksmetodens formål.

Etter mitt syn er Høyesteretts syn rimelig. Hvis man ser på regelsettet i seg selv og formålet bak reglene i forarbeidene vil fritaksmetodens forarbeider alene ikke kunne tilsi gjennomskjæring. Forholdet til denne problemstillingen er imidlertid i liten grad

⁷⁶ Ot.prp.nr.1 (2004-2005) s. 52

⁷⁷ Tangen 7premiss 54

problematisert i dommen, og det virker i noen grad som det er nettopp dette Høyesterett bygger sin videre argumentasjon på.

Høyesterett kommenterer transaksjonens berøring av flere regelsett på følgende måte:

«Slik fritaksmodellen er utformet og begrunnet, er det etter mitt syn generelt ikke noe å innvende mot overføring av eiendom gjennom skattefritt salg av aksjene i et datterselskap hvis eneste eiendel er den faste eiendommen som ønskes solgt. Med dette som utgangspunkt har jeg vanskelig for å se at det skulle stille seg annerledes om denne situasjonen - som i vår sak - oppnås gjennom en fisjon.»⁷⁸

Med dette oppsummerer Høyesterett sitt syn vedrørende fisjonsreglene og fritaksmetoden. Videre vektlegger Høyesterett i dommen særlig at de mener lovgiver gjennom forarbeidene har akseptert fisjon med etterfølgende aksjesalg.

«Forarbeidene etterlater altså ingen tvil om at lovgiveren er meget vel klar over mulighetene for skattemotiverte transaksjonsformer, herunder situasjoner som har klare felles trekk med vår sak. Det konkluderes imidlertid med at det ikke bør innføres en lovfestet gjennomskjæringsregel»

Videre mener Høyesterett det er av betydning at næringslivet har innrettet seg etter fritaksmetoden. Etter mitt syn ser jeg dette som et argument av mindre betydning da det i et tidsmessig perspektiv er snakk om en kortere periode hvor næringslivet har hatt mulighet til å innrette seg ettersom fritaksmetoden ble innført i 2004.

Det sentrale fra statens side synes således å være tidsmomentet. Dette omtales i avgjørelsen som «tidsmessig nærhet i transaksjonene». I underrettspraksis og ligningspraksis frem til Tangen 7 dommen har nettopp denne vurderingen stått sentralt. I denne saken har selskapet tatt fisjonsbeslutningen etter det har kommet fram til en avtale. Skulle denne dommen baseres på underrettspraksisens linje før Tangen 7 ville gjennomskjæring således vært et sannsynlig resultat etter mitt syn.

Men det er kanskje nettopp her Høyesterett tar avstand fra tidligere oppfatning i underretts- og ligningspraksis. Etter Høyesteretts syn tilfører ikke tidsmomentet selskapets handlemåte et illojalt preg.

«Jeg har allerede konstatert at det ikke kan reises innvendinger mot overdragelse av eiendom i form av skattefritt salg av aksjer i et "single

⁷⁸ Rt. 2014 s. 277 premiss 60

purpose"- selskap, heller ikke om selskapet har fått denne egenskapen etter en fisjon. Det lar seg da vanskelig begrunne at en ellers akseptabel fremgangsmåte skal bli illojal og gjenstand for gjennomskjæring bare fordi fisjonen og salget skjer tilnærmet samtidig.»⁷⁹

Tidsmomentet drøftes ikke mer inngående enn dette. En delforklaring er trolig at Høyesterett ser det som naturlig med likebehandling av forskjellige selskapsstrukturer og finner det unaturlig at tidsmomentet skal utgjøre en slik skillelinje. Følgene av dette er imidlertid at næringsseiendom i praksis vil kunne selges skattefritt. Etter mitt syn er utfordringen med dette at Høyesterett ikke tar opp hvorvidt dette var lovgivers mening. På den måten kan en si at Høyesterett sender problemstillingen videre til lovgiver, uten å i særlig grad ta opp hva som kan være en naturlig regel på området. Men når lovgiver ved fritaksmetoden synes å ha åpnet for denne transaksjonsformen i noen grad, og ved flere anledninger har valgt å ikke komme med nærmere fastsatte grenser via en lovregel, er det kanskje naturlig fra Høyesteretts synspunkt at lovgiver også setter de nærmere rammene selv. Jeg ser imidlertid likebehandling av forskjellige konsernstrukturer som Høyesteretts sterkeste argument mot benyttelse av ulovfestet gjennomskjæring. Fra lovgivers perspektiv kan det ha vært et poeng at de ikke anså lovgivning nødvendig da ulovfestet gjennomskjæring var et reelt alternativ til å sette visse grenser for tilpasning.

Ulovfestet gjennomskjæring er i utgangspunktet aktuelt i tilfelle lovgiver ikke har regulert. Et spørsmål som dukker opp etter Høyesteretts vektlegging av lovgivers valg om å ikke lovfeste noen begrensing, er om ulovfestet gjennomskjæring gjelder generelt der lovgiver ikke har regulert. Alternativet er at ulovfestet gjennomskjæring som en følge av Tangen 7-dommen bare er aktuelt der lovgiver i det hele tatt ikke har vurdert problemstillingen.

Det siste standpunktet er etter min vurdering problematisk dersom det skulle bli stående sett fra lovgivers perspektiv. Lovgiver vil ha et behov for konstant utredning, og alt som blir tatt opp i forarbeidene, vil ikke bli gjennomført. Jeg kan ikke se at det bør være en forskjell på tilfellet der lovgiver utreder, men ikke gjør noe og de tilfellene hvor lovgiver ikke har vurdert temaet.

Trolig vil den tidligere Høyesterettsdommen Rt. 2011 s. 213 Invex sette en naturlig grense for dette synet. Dommen fremstår på mange måter som en motsetning til Tangen 7. Saken omhandlet et selskap som kjøpte et varelager som var beheftet med pant. Spørsmålet var om skalleskapet kunne få fradrag for inngående merverdiavgift når det var klart at utgående merverdiavgift ikke ville bli betalt av den grunn at selger var konkurs og kjøpesummen således ville tilfalle panthaver. I likhet med Tangen 7 vurderer Høyesterett forarbeidene hvor

⁷⁹ Rt. 2014 s. 277 premiss 61

det fremgår at lovgiver ikke har foretatt seg noe. Eksempelvis premiss 39: *«Situasjonen er dermed at det ved flere anledninger er fremmet lovforslag om en generell regulering av når kjøper skal ha fradrag for inngående merverdiavgift ved omsetning av abandonerte eiendeler, men at de ikke er blitt vedtatt.»*

Allikevel kom flertallet 3 mot 2, på bakgrunn av symmetri mellom inngående og utgående avgift som loven bygget på og det sterke interessefellesskapet mellom kjøper, panthaver og konkursdebitor til at fradrag ikke ville gis. Dette skjedde med hjemmel i ulovfestet gjennomskjæring.

5.2 Følgene av Tangen 7-dommen

Utgangspunktet i norsk rettskildelære er at en avgjørelse i utgangspunktet bare setter presedens for det konkrete tilfellet som ble behandlet i dommen.⁸⁰ Men dommens prinsipielle karakter gjør at dommen i praksis får følger ut over den gitte sak. For saker som omhandler fisjon med etterfølgende salg av aksjer, setter dommen en presedens, og vil få betydning.

Etter min vurdering synes det som om at dommen hever terskelen for bruk av ulovfestet gjennomskjæring der det forekommer fisjon med etterfølgende aksjesalg.

Av prinsipiell karakter i dommen er det interessant at Høyesterett vektlegger som et begrunnelse for sakens utfall at lovgiver bevisst har valgt å ikke lovfeste ulovfestet gjennomskjæring. Høyesterett bruker dette som et argument for lovgiver ikke ønsket å begrense ulovfestet gjennomskjæring. Høyesteretts argument har relevans, men sett fra lovgivers perspektiv har man trolig overlatt grensene av den ulovfestede Høyesterettskapte regelen til Høyesterett selv. Spørsmålet blir her om dette argumentet kan komme til anvendelse på andre rettsområder.

Et spørsmål som kan stilles vil være om det er noe igjen av ulovfestet gjennomskjæring der det er fisjon med etterfølgende aksjesalg.

Det er vanskelig å gi et direkte svar på dette spørsmålet. Trolig kan bare videre praksis fra Høyesteretts gi et endelig svar. Det problematiske med Tangen 7 dommen er at skatteyder benyttet seg av to regelverk for å oppnå et resultat som aldri bevisst ble tatt hensyn til av lovgiver. Selv om fisjon er omtalt i de senere forarbeidene til fritaksmetoden ble forarbeidene til lovene etter mitt syn aldri fullt samordnet. Lovgiver kunne trolig i større grad avklart hva

⁸⁰ Echhoff. Rettskildelære 2011 s. 164

de vektla om fritaksmetodens forhold til fisjon og ulovfestet gjennomskjæring, uten å lovfeste ulovfestet gjennomskjæring, ved utarbeidelsen av forarbeidene til fritaksmetoden.

I den foreliggende dom benytter skattyter seg av en form for transaksjonskjede som skjer over kort tid, for å slippe unna skatt, som normalt kunne sies å være et typetilfelle for ulovfestet gjennomskjæring. Det underliggende i saken er at fisjon og salg av aksjer benyttes for å oppnå en skattebesparelse. Når dette ikke rammes kommer vi tilbake til spørsmålet om hva som skal rammes av ulovfestet gjennomskjæring. Svaret må trolig være at ulovfestet gjennomskjæring fortsatt er et alternativ, men at gjennomskjæring vil få svært begrenset betydning i denne type tilfelle. Dette fordi det blir vanskelig å se for seg hvilke transaksjoner som skal rammes.

Det kan også stilles et mere generelt spørsmål fra dommen. I hvilken grad påvirker Tangen 7-dommen forhold der skatteyter kombinerer ulike regelsett med nærhet i tid i perspektiv av ulovfestet gjennomskjæring.

Spørsmålet kommer opp på grunn av dommens generelle premisser. Det er imidlertid problematisk å gi svar på. Det mest åpenbare er at Tangen 7-dommen under enhver omstendighet vil være et argument fra skatteyers side for at disposisjonene som er foretatt er legitime.

Det kan imidlertid hevdes at dommen vil få begrenset betydning for ulovfestet gjennomskjæring generelt i denne settingen. Dette fordi tilfellet vi står ovenfor er særegent. Lovgiver hadde etter Høyesteretts syn akseptert skatteyers tilpasning. Videre mente Høyesterett at de ulike gruppene som hadde oppstått etter ligningspraksis var lite naturlige. I tillegg var dette skillet egnet til å forskjellsbehandle konsernstrukturer. Samlet sett ble det fra Høyesteretts standpunkt vanskelig å opprettholde tidsmomentet hensyntatt av underrettspraksis som en begrensning for fisjon med etterfølgende aksjesalg.

Dommen reiser imidlertid ytterligere spørsmål. En problemstilling kan beskrives ved følgende scenario. Selskap A velger å fisjonere slik at det oppstår to selskaper hvor A er det overdragendeselskapet, men B får sin del av A sin innmat. I Tangen 7 valgte selskapet å beholde eiendommen i selskap A som var det overdragende selskapet, mens de flyttet alt annet til selskap B via fisjon. Selskap A med eiendommen ble så solgt skattefritt via fritaksmetoden. Dette ble altså godtatt av Høyesterett. Spørsmålet blir derfor om dommen må tolkes slik at det tilfellet der eiendommen og ingenting annet blir plassert i selskap B etter fisjon fulgt av at selskap B blir solgt via fritaksmetoden også skal godtas? Differansen er kanskje ikke den største, men den første metoden har kanskje noe større legitimitet på basis av at dette faktisk er det originale selskapet som selges. I det andre tilfellet fremstår transaksjonen kanskje i større grad bare som en transaksjonsrekke for å spare skatt. Hugo Matre uttrykker i sin leder at ved det siste tilfellet fremstår fisjonen lettere som: «et

unødvendig mellomledd».⁸¹ Ligningsmyndighetene har imidlertid godtatt begge tilfeller i sin følgende kommentar til Høyesteretts avgjørelse.

*“For fremtiden legger Skattedirektoratet til grunn at den ulovfestede gjennomskjæringsregelen ikke kommer til anvendelse når skattyter benytter skattefri fisjon som mellomledd for å komme i posisjon til å selge innmat/virksomhet ved salg av aksjer.”*⁸²

Problemet vil av denne grunn ikke komme på spissen i praksis. Det kan se ut som om ligningsmyndighetene tidlig har valgt å strekke seg langt for å unngå at Høyesterett senere mener ligningsmyndighetene har tolket dommen feil. Kanskje de har strukket seg lengre enn nødvendig. Samtidig kan det fra Skattedirektoratets side være ment som en tydeliggjøring av konsekvensene i et håp om å vekke lovgiver.

Videre følger det av Skattedirektoratets kommentar at:

*«Høyesteretts syn står i skarp kontrast til Skattedirektoratets uttalelse i Utv. 2008 side 1873, og rettskildegrunnlaget som lå til grunn for uttalelsen er endret ved Høyesteretts dom. Dommen og uttalelsen endrer således praksisen på et viktig skattemessig område i betydelig grad.»*⁸³

Uttalelsen viser at den tidligere praksisen til ligningsmyndighetene har fått en markant korleksjon med Tangen 7 dommen fra skattemyndighetenes ståsted.

Videre har resultatet av avgjørelsen medført visse utfordringer.

For det første skaper dommen en tilpasningsmulighet som medfører en viss asymmetri. I norsk skatterett har forsøket på å etterstrebe symmetri innad i skattesystemet vært et helt grunnleggende hensyn. Asymmetri på sin side åpner for muligheten til skatteplanlegging fra skattyters side. Selskapet kan ved salg bestemme om det er ønskelig å fisjonere ut eiendommen for så å selge aksjene, eller om det er ønskelig å kun selge eiendommen på vanlig måte. Forskjellen er at ved det første eksempelet vil skatteyder ikke bli belastet gevinstbeskatning dersom det foreligger en latent gevinst på eiendommen via fritaksmetoden. På den annen side vil det være gunstig for selskapet å selge eiendommen på vanlig måte der det har oppstått et tap slik at tapet kan komme som fradrag for selskapet ved realisasjonen.

⁸¹ Matre. Skatterett 01/2014 s.1

⁸² Skattedirektoratets forståelse. Tolkingsuttalelse av 31. mars 2014

⁸³ Skattedirektoratets forståelse. Tolkingsuttalelse av 31. mars 2014

Eksempelet ovenfor viser en utfordring ved løsningen som er valgt når eiendom kan selges på valgfri måte uten begrensninger. At tidsmomentet i realiteten ble fjernet av Høyesterett øker etter min mening dessuten muligheten til å spekulere i hva som er mest gunstig, selv etter avtalen er inngått.

I den grad det skal rettes kritikk mot Høyesteretts avgjørelse bør dette dreie seg om den noe enkle fjerningen av tidsmomentet, uten en lengre drøftelse av hva som faktisk var en god regel på feltet. Det kan argumenteres for at grensedragningen som fremgikk av underretsspraksis var mulig å opprettholde for Høyesterett selv etter fritaksmetodens ankomst.

Slik jeg ser det er det nettopp det faktum at den ulovfestede gjennomskjæringsnormen er domstolskapt som gir Høyesterett en viss frihet til å sette de videre rammene. Når Høyesterett lar lovgivers kunnskap om tilpasning få en dominerende effekt, samtidig som de ikke vurderer hva regelen bør være på området øker etter mitt syn behovet for å vurdere lovfesting, selv om jeg mener domsresultatet isolert sett er forsvarlig særlig grunnet hensynet til likbehandling av selskaper. Jeg vil komme tilbake til dette i punkt 6.

6 Bør ulovfestet gjennomskjæring lovfestes?

6.1 Gjennomskjæring Internasjonalt

I Banoun sin doktoravhandling fra 2003 sammenligner hun forskjellige lands versjoner av gjennomskjæringsregelen. Hun deler rettstilstanden internasjonalt i to grupper. I den ene gruppen har domstolen inntatt en aktiv rolle i relasjon til gjennomskjæring. I denne gruppen er det et fellestrekk at domstolen har benyttet seg av liberal lovtolkning eller generelle gjennomskjæringsnormer for å slå ned på aggressiv skatteplanlegging. Hun trekker frem Norge og USA som representanter for denne gruppen. Vårt naboland Danmark plasseres også i denne gruppen.⁸⁴

I den andre gruppen er det sentralt at en restriktiv tolkningsstil har forhindret ulovfestede doktriner. Hun trekker frem Australia, Canada, Sverige og tidlig engelsk rett som eksempler. Mangel på ulovfestede regler har i disse landene presset frem lovfestede regler som en nødvendighet.⁸⁵

Landene i gruppe 1 har ifølge Banoun ikke valgt å lovfeste dette fordi de ulovfestet reglene trolig har hatt samme nytten.

Aggressiv skatteplanlegging er et mye omtalt tema internasjonalt i de senere år. I Europa har EU via kommisjonen anbefalt medlemstatene sine å lovfeste en GAAR (General Anti-Abuse Rule) for å motvirke slik aggressiv skatteplanlegging.⁸⁶ 27 Januar 2015 vedtok Europarådet å ta regelen vedørende GAAR inn i sin handlingsplan.⁸⁷ For medlemslandene innebærer dette at via direktiv 2011/96/EU er medlemslandene forpliktet til å ha en regel som rammer aggressiv skatteplanlegging som nevnt under direktivet. Medlemslandene står imidlertid fritt til å gjennomføre strengere regler enn det som er foreslått fra EU sin side.

For Norge sin del får disse bestemmelsene begrenset betydning selv om Norge er knyttet til EU via EØS. Dette er fordi skatt som en hovedregel holdes utenfor så lenge nasjonale skatteregler ikke påvirker de fire friheter, selv om visse regelsett slik som fritaksmetoden har

⁸⁴ Banoun. Omgåelse av skattereglene s. 85

⁸⁵ Banoun Omgåelse av skattereglene s. 85-86

⁸⁶ Anbefaling fra kommisjonen s. 4

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8806_en.pdf

⁸⁷ <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Alert--European-Council-formally-adopts-binding-general-anti-abuse-rule-in-Parent-Subsidiary-Directive>

kommet som en følge av Norges EØS-tilknytning. Implementeringen av reglene er likevel av interesse for Norge, særlig fordi dette er våre nærmeste handelspartnere hvor det er stor grenseoverskridende skattemessig aktivitet. Å holde ulovfestet gjennomskjæring i noenlunde overensstemmelse med EU-bestemmelsene kan således være et poeng med henblikk på gjøre det enklere for de bedriftene som ønsker å handle med og i Norge. Ser vi på landene innad i EU er Storbritannia et av landene innenfor unionen som innfører reglene de siste årene. Ser vi på våre nærmeste naboer er det i Danmark foreslått å lovfeste reglene i tråd med EU sine ønsker. Det er forventet at den lovfestede introduksjonen av GAAR vil skje i 2015.⁸⁸

På det øvrige internasjonale plan ser India ut til å innføre sin egen versjon av GAAR. Her har det imidlertid vært visse utsettelse i implementeringen særlig på grunn av en stor skepsis fra selskapenes side. Bakgrunnen for dette er en usikkerhet i hvilken grad dette vil bidra til å drive virksomhet dyrere og mer usikkert. Bakgrunnen for Indias behov ser til dels ut å ha bakgrunn i et oppkjøp Vodafone gjorde i det Indiske markedet i 2007. Den indiske staten mener de har tapt om lag 2 milliarder dollar i tapte skatteinntekter på grunn av at Indisk Høyesterett i 2012 slo fast at transaksjonen var innenfor lovens rammer.⁸⁹ Vodafone-saken er en av mange saker som har vært med på å skape debatt vedrørende aggressiv skatteplanlegging rundt om i verden de senere år.

6.2 Hvorfor er lovfesting et aktuelt spørsmål?

Siste gang spørsmålet vedrørende lovfesting av gjennomskjæringsnormen var aktuelt, var på starten av 90-tallet. Departementet ga dr. juris Magnus Aarbakke, som leder for Aarbakke-utvalget, i oppdrag å utrede hvorvidt normen om ulovfestet gjennomskjæring burde lovfestes. I utredningen ble det vektlagt at bestemmelsene var ment som en lovfesting av prinsipper som inngår i den gjennomskjæringsregel som er utviklet i praksis, og at det således ikke skulle representere noen utvidelse av adgangen til gjennomskjæring.⁹⁰

Forslaget til lovbestemmelse om ulovfestet gjennomskjæring skulle ifølge forslaget lyde som følgende, jf Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) pkt 4.2:

⁸⁸

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Denmark_introduces_international_GAAR/\\$FILE/2015G_CM5198_Denmark%20introduces%20international%20GAAR.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Denmark_introduces_international_GAAR/$FILE/2015G_CM5198_Denmark%20introduces%20international%20GAAR.pdf)

⁸⁹ <http://www.thehindubusinessline.com/opinion/all-you-wanted-to-know-about-the-vodafone-tax-case/article5699526.ece>

⁹⁰ Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) pkt. 4.2

«1. Når bestemmelser i skattelovgivningen skal anvendes på et forhold eller en transaksjon, skal eksistensen og innholdet av forholdet eller transaksjonen fastlegges etter alminnelige prinsipper for stiftelse og tolking av slike forhold eller transaksjoner, men med særlig vekt på forholdets eller transaksjonens økonomiske virkninger for den eller dem som forholdet eller transaksjonen angår.

2. Når det er en innbyrdes sammenheng mellom flere forhold eller transaksjoner, skal disse behandles som en enhet i forhold til skattelovgivningen.

3. Et forhold eller en transaksjon skal i forhold til skattelovgivningen karakteriseres og klassifiseres etter sine reelle virkninger for den eller dem som forholdet eller transaksjonen angår.

4. Hvis den hovedsakelige virkningen av et forhold eller en transaksjon vil være en reduksjon i formuen eller inntekten til den eller dem som forholdet eller transaksjonen angår, kan denne reduksjon ikke kreves når dette ville være urimelig ut fra det grunnlag som skattelovgivningen bygger på.»

Punkt .4 representerer her særlig den ulovfestede gjennomskjæringsregelen. Aarbakkes hovedargumenter syntes å være hensynet til skattyters rettsikkerhet, informasjon, ligningsmyndighetenes arbeid og lovgivers innflytelse.

Selv om departementene ikke hadde særlige innvendinger mot arbeidet, møtte forslaget store protester i høringsrunden. Argumentene syntes i hovedsak å rette seg mot «rimelighetskravet» som de mente ville utvide adgangen til å benytte seg av ulovfestet gjennomskjæring.

På grunn av de store protestene kom aldri forslaget til Aarbakke-utvalget opp til behandling. Banoun kommenter denne hendelsen med at: *«Siden generalklausulen aldri ble vedtatt, vil det aldri bli klarhet i om lovforslaget ville ha medført en utvidelse av adgangen til gjennomskjæring eller ikke.»*⁹¹

I etterkant av Aarbakke-utvalget forslag har lovfesting ligget dødt. Det har ikke vært noe initiativ fra lovgiver om å lovfeste normen. Den seneste utviklingen i Europa, og Høyesteretts veivalg har imidlertid bidratt til en viss ny diskusjon.

⁹¹ Banoun. Omgåelse av skattereglene 2003 s.84

Den siste utviklingen er behandlingen i Scheel-utvalget som ble oppnevnt av regjeringen og ledet av Hans Henrik Scheel.⁹²

De skulle vurdere selskapsbeskatningen i lys av den internasjonale utviklingen, hvor lovfesting av ulovfestet gjennomskjæring var et av temaene de tok for seg.

Fra Scheel-utvalget side var kritikken av den i dag ulovfestede gjennomskjæringsregelen flersidig. For det første kritiserte de Høyesteretts overgang i Telenor-dommen hvor vurderingstemaet vedrørende skattyters motivasjon i forhold til grunnvilkåret blir gjort subjektivt fra det tidligere objektive. Av utvalgets rapport følger det at: *«En subjektiv tilnærming vil kunne vanskeliggjøre bevisstemaet, og avviker også fra hvordan subjektive vilkår normalt forstås i skatteretten. Når subjektive forhold er det avgjørende i vurderingen av hva skattyters formål har vært, må en også forvente mer taktisk tilrettelegging av dokumentasjon.»*⁹³

Den siste delen av kritikken har også vært oppe før utvalget leverte sin rapport.

Kritikken har vært basert på at en subjektiv vurdering gjør det lettere for store bedrifter å skaffe seg et akseptabelt via advokatrådgivning. Poenget bak kritikken har vært at det ved større transaksjoner alltid vil være mulig å finne flere grunner til å gjennomføre transaksjonen dersom det graves dypt nok.

Ole Gjems-Onstad har videreført denne kritikken og lagt til at subjektiv motivasjon som vilkår kan tenkes å føre til forskjellsbehandling av bedrifter. Ettersom det vil være enklere for store bedrifter enn små å planlegge med rådgivere hva motivet skal være. Det fremgår av Onstad sin bok at: *«For store konserner kan subjektivering av omgåelsesvurderingen være en fordel. Man vil alltid, bare man utreder nok ved hjelp av juridiske og økonomiske rådgiver, kunne dokumentere at man hadde bedriftsøkonomiske motiver for det man gjorde»*. Videre skriver han om det mindre selskap at: *«for mindre skatteyttere som opererer med mindre kompliserte strukturer og strategier, og ofte ikke har mentalt overskudd til å tenke tilstrekkelig i forkant, kan det være vanskeligere å sannsynliggjøre avgjørende ikke-skattemessig motiver for transaksjoner der markerte skatteeffekter er det som rent objektivt dominerer»*⁹⁴.

Dersom omgåelsesvurderingen gjøres objektiv vil etterprøvbareheten av transaksjonen trolig være langt større, da det er lettere å vurdere de faktiske ikke-økonomiske virkningene og skattevirkningene. Videre ser jeg det slik i lys av Gjems-Onstads kommentar at

⁹² NOU 2014: 13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi

⁹³ Rt. 1999 s. 946 ABB og NOU 2014: 13 s. 4

⁹⁴ Gjems-Onstad. Bedriftsskatterett 2012 s.1091

likebehandling av selskaper vil kunne være et sterkt argument for å gjøre vurderingen objektiv.

Videre setter utvalget spørsmål ved hvilken betydning det skal ha for anvendelsen av normen at skattyter samtidig har oppnådd en skattefordel i et annet land. Dette var tilfellet i Rt-2002-456 Hydro Canada. Her la Høyesteretts flertall til grunn at det å oppnå en skattefordel i Danmark gjennom fordelaktige konsolideringsregler, var et legitimt formål. Dette fordi formålet i vesentlig grad styrket disposisjonens forretningsmessige egenverdi. Dommen ble avsagt under dissens 3-2.

Professor Zimmer voterte for mindretallet. Han fremla på vegne av mindretallet at følgen av Hydro sitt syn vil være at: *«Sjansen for å få skattefradrag for tapet i Norge, øker jo større skattefordelen i Danmark er»*⁹⁵ Et resultat som for mindretallet *«fremstår som paradoksalt.»* Problemet synes å være at dersom utenlandske skattebesparelser blir ansett som forretningsmessige uten videre vurderinger, vil betydningen trolig være tilpasninger av illojal karakter. Som professor Zimmer trekker frem vil grensen mellom lojale og illojale tilpasninger være *«svært vanskelig å trekke»*. Som Scheel-utvalget er inne på vil det være naturlig å vurdere dette nærmere i en eventuell lovfesting.

Resultatet av Tangen 7-dommen omtalt i punkt 5 er at eksempelvis eiendom kan selges skattefritt via fritaksmetoden uten tidligere begrensninger. Dette ser i første rekke ikke ut til å være aktuelt for private boliger da disse har svært gunstige regler.

Hvorvidt det i fremtiden skal være mulig for et selskap å selge eiendom skattefritt beror i realiteten på hva som er politisk ønskelig. Følgene av domsresultatet er ikke utelukkende negativ i mine øyne, da det bidrar til en friere organisering av selskapenes virksomhet. Fordi eiendom enkelt kan selges videre blir ikke verdier som kunne blitt brukt annerledes lukket inne. På den andre siden har fritak for skatt et større poeng innad i konserner hvor det stadig er behov for omstruktureringer. Jeg ser imidlertid ikke samme tyngde for at bedrifter fritt skal kunne selge eiendom til tredjepart skattefritt.

Det kan nevnes at det av følgene etter Tangen 7-dommen isolert sett kan gjøres på andre måter enn å lovfeste ulovfestet gjennomskjæring noe forarbeidene til fritaksmetoden var inne på.

Når det gjelder regelverket etter Tangen 7 ser jeg det slik at det trolig hadde vært mer gunstig dersom valg av transaksjonsform hadde fått likere behandling (nøytralitet). Det er fordi det ikke bør være en større fordel ved å formelt selge aksjene til selskapet fremfor selve

⁹⁵ Rt. 2002 s. 456

eiendommen. Trolig bør dette hensynet få forrang til det mer politiske spørsmålet om gevinst ved salg av næringseiendom beskattes.

For ulovfestet gjennomskjæring sin del blir spørsmålet i punktet under om det totalt sett er ønskelig med en kursendring.

6.3 Vurdering

Spørsmålet om regelen bør lovfestes eller ikke bør etter min mening ses i lys av flere underspørsmål.

Det første spørsmålet er hvorvidt det er nødvendig med en kursendring innenfor ulovfestet gjennomskjæring. Videre er spørsmålet om lovfesting kan gjøres på en akseptabel måte. Disse spørsmålene er vanskeligere å besvare konkret, men jeg vil likevel foreta en drøftelse av disse.

Som jeg har vært inne på under det forrige punktet i oppgaven, har det vært rettet kritikk mot en del veivalg foretatt av Høyesterett. Innføringen av subjektiv vurdering er eksempelvis særlig kritisert av Scheel-utvalget. Videre er det slik at Høyesterett har hatt problemer med å holde en fast vurderingsnorm, muligvis fordi de har endret syn. Scheel utvalget kritiserer den subjektive bedømmelsen på følgende måte: «*Subjektiv bedømmelse av skattemotivet, er uheldig, og gjør normen mindre egnet til å motvirke omgåelser*».⁹⁶ Teoretikerne trekker særlig frem at Høyesterett distanserer seg fra tidligere dommer, uten å tilkjenne at man egentlig setter en ny standard.⁹⁷ Illojalitet i totalvurderingen har hoppet inn og ut av dommer, noe som, i alle fall fra utsiden, kan fremstå som vilkårlig. På den ene side vil det være nødvendig for en ulovfestet regel innenfor skatteretten å tilpasse seg en skiftende juridisk og faktisk virkelighet. Skattetilpasning fra skatteyters side skjer ofte. Imidlertid virker ikke Høyesteretts endringer i egen praksis begrunnet med henblikk på dette. Dermed kan det argumenteres for at det har blitt vanskeligere så vel for den vanlige borger som for ligningsmyndighetene å forholde seg til normen.

Hovedargumentet mot lovfesting synes å være at normen fort mister sin dynamiske egenskap til å tilpasse seg endringer i tiden. Særlig innenfor skatteretten tilpasser skatteyter lovverket i større grad. Således kan resultatet bli særlig ved skrevne lover at skatteyter oppdager huller i

⁹⁶ NOU 2014: 13 s.198

⁹⁷ Gjems-Onstad. Bedriftsskatterett 2012 s. 1074

lovgivningen. Dette er en følge av at tilpasningen fra skattyters side vil være vanskelig å følge for lovgiver. Dette problemet synes imidlertid størst ved spesifikke lovreguleringer.

I Scheel-utvalget er det forslag om en mer generell regel lignende dagens ulovfestede regel om gjennomskjæring. Utvalget mener det samlet sett er viktig å ha en generell regel som kan motvirke skatteomgåelser. En slik regel vil fungere som et viktig supplement til andre mer målrettede regler, også i grenseoverskridende situasjoner. Videre mener utvalget at loven bør lovfestes for å korrigere den uheldige rettsutviklingen og for å styrke normen ulovfestet gjennomskjæring. Utvalget går ikke konkret inn på hvordan en slik regel bør utformes, men påpeker at regelen bør være generell og dynamisk, slik at nye tilfeller av omgåelser kan fanges opp.⁹⁸

Etter mitt syn vil en lovfesting kunne gjøres på en forsvarlig måte ved å gjøre den lovfestede regelen til en skjønnsmessig standard. Eksempelvis vil mye kunne reguleres via forarbeidene. Samtidig beholder reglen en viss dynamikk og muligheten til å tilpasse seg utviklingen i skatteretten i noen grad. Minuset ved dette vil naturlig nok være at selv ikke her vil skatteyters forutberegnelighet være ivaretatt på en fullgod måte, til tross for at det trolig vil være lettere for skattyter å pårope seg legalitetsprinsippet. Men det er to aspekter som bedrer dette noe. For det første bedrer dagens ordning situasjonen til en viss grad. Skattyter kan få bindende forhåndsuttalelse på usikre juridiske spørsmål fra skatteetaten (BFU). For det andre bør også forarbeidene til en eventuell lovfesting kunne gi veiledning for skatteyter.

Et negativt aspekt ved en generell regel vil imidlertid også være at tilpasningsdyktigheten er noe svakere enn ved en ulovfestet regel. Et annet argument i samme retning synes å være en frykt for at lovfesting vil medføre en mer aktiv bruk fra ligningsmyndighetenes side. Harboe skriver i sin bok at: *«Mens domstolene kan tøyne skatteetatens mest aggressive utspill ved bruk av ulovfestet gjennomskjæring, har domstolene ikke den samme grad av frihet når skattekontoret kan vise til en lovbestemmelse som åpner for høy grad av skjønnsutøvelse dersom det finnes rimelig».*⁹⁹

Harboe synes med dette å mene at det vil bli lettere for ligningsmyndighetene å benytte seg av gjennomskjæring enn det er i dag. Det vil imidlertid være en generell risiko ved all lovfesting etter mitt syn. Jeg ser det imidlertid slik at det kanskje nettopp er behov for en innramming på visse områder. I det minste er det behov for en avklaring. Dette kan gjøres via forarbeidene til

⁹⁸ NOU 2014: 13 s. 204

⁹⁹ Harboe. Skattemessig gjennomskjæring 2012 s. 396-398

en eventuell lov. Fra Scheel-utvalget side er uansett lovfesting ansett som et middel for å skjerpe gjennomskjæringsnormen.¹⁰⁰

Jeg ser det slik at punktene som er nevnt som kritikk mot Høyesteretts praksis gjør det nødvendig med en avklaring rundt normens videre kurs. Særlig Tangen 7 gjør det nødvendig med en politisk avklaring rundt gjennomskjæringsnormens stilling. Følgen av dette fra statens side er i første omgang at Finansdepartementet har bedt Fredrik Zimmer utrede spørsmålet om hvorvidt ulovfestet gjennomskjæring bør lovfestes med frist 1. mars 2016.

¹⁰⁰ NOU 2014: 13 s. 198

7 Register

7.1 Lover

Asal. Lov 13.juni 1997 nr. 45 om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven)

Asl. Lov 13.juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven)

Sktl. Lov 26.mars 1999 nr.14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)

Mval. Lov 19 juni 2009 nr.58 om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)

7.2 Forarbeider

Ot.prp. nr. 16 (1991-1992) Oppfølging av skattereformen 1992

Ot.prp.nr. 71 (1995-1996) Skatteregler for fusjon og fisjon av selskaper

Ot.prp.nr. 1 (2004-2005) Skatte- og avgiftsopplegget 2005 – lovendringer

Ot.prp.nr. 1 (2005-2006) Skatte- og avgiftsopplegget 2006 – lovendringer

Ot.prp. nr. 1 (2008-2009) Skatte- og avgiftsopplegget 2009 – lovendringer

NOU 2014: 13 Kapitalbeskatning i en internasjonal økonomi

7.3 Rettspraksis

Høyesterett

Rt. 1961 s. 1195 Kollbjørg

Rt. 1966 s. 1189 Vestlandske Vassdrag

Rt. 1978 s. 1184 Grecon

Rt. 1998 s. 1779 INA

Rt. 1999 s. 946 ABB

Rt. 2002 s. 456 Hydro Canada

Rt. 2004 s. 344 Pryme

Rt-2006-1199 Nagell-erichsen

Rt. 2006 s. 1232 Telenor

Rt. 2007 s. 209 Hex

Rt. 2008 s. 1510 Reitan

Rt. 2009 s. 813

Rt-2011-213 Invex

Rt. 2012 s. 1888 Dyvi
Rt. 2014 s. 227 Tangen 7

Lagmannsretten

Utv 2012 s. 42 Protector Eiendom (Agder lagmannsrett)

Tingretten

Utv 2011 s. 1659 Høegh Invest (Oslo tingrett)
Utv. 2013 s. 768 Hafslund Nett (Oslo tingrett)

7.3.1 Utenlandske dommer

Sak E-1/04 Fokus Bank (EFTA-domstolen)

7.4 Direktiver

Direktiv 2011/96/EU av 30 November 2011 On the common system of taxation applicable in the case of parent companies and subsidiaries of different Member States

7.5 Traktater

Avtale om Det europeiske økonomiske samarbeid av mai 1992 (EØS-avtalen)

7.6 Bøker

Banoun, Bettina, *Omgåelse av skattereglene; en studie av høyesterettspraksis*, Cappelen, Oslo, 2003.

Eckhoff, Thorstein. *Rettskildelære*, 5 utg. ved Jan E. Helgesen. Universitetsforlaget, Oslo 1997

Gjems-Onstad, Ole. *Norsk Bedriftsskatterett*, 8. utg. Gyldendal Akademisk, Oslo, 2012

Harboe, Einar. *Skattemessig gjennomskjæring*, Universitetsforlaget, Oslo 2012

Kvisli, Kåre. *Innføring i skatteretten*. 1962

Zimmer, Fredrik. (red.) i samarbeid med advokatfirmaet BAHR Bedrift, *selskap og skatt*. 6. Utg. Oslo, 2014.

Zimmer, Fredrik. *Lærebok i skatterett*, 7 utg. Universitetsforlaget, Oslo, 2014.

7.7 Artikler

Jensen, Eirik. *Hva er vurderingsgjenstand etter omgåelsesnormen? – Refleksjoner etter Høyesteretts dom I Norske Conoco-saken*, Skatterett 01/2009

Liland, Anders. *Gjennomskjæring av fisjon og etterfølgende aksjesalg – Illojalt eller i strid med skattereglenes formål?* Universitetsforlaget, Skatterett nr. 04/2012

Matre, Hugo. *Fritak fra gjennomskjæring*, Skatterett nr. 1 2014

Riisnes, Christina. *Valgets kvaler: kjøp og salg av innmat eller aksjer?* Jusspluss.no 2014, (sitert 1. april. 2015).

Slåtta, Bjørn, *Fisjon med påfølgende skattefritt salg av aksjer – spørsmål om skattemessig gjennomskjæring*, Universitetsforlaget, skatterett nr. 2 2005

7.8 Administrative uttalelser og bindende forhåndsuttalelser

Bindende forhåndsuttalelser

BFU 67/05

BFU 74/05

BFU 24/08

Administrative uttalelser

Høyesteretts dom av 12. mars 2014 Tangen 7 - Skattedirektoratets domskommentar avgitt 31-03-2014

7.9 Internett

Studie bestilt av myndighetene i Storbritannia.

http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20130129110402/http://www.hm-treasury.gov.uk/d/gaar_final_report_111111.pdf 8 (Sisert 18. April 2015]

Artikkel av EY.

<http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Alert--European-Council-formally-adopts-binding-general-anti-abuse-rule-in-Parent-Subsidiary-Directive> (Sisert 18. April 2015)

Anbefaling fra Europakommisjonen.

http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/c_2012_8806_en.pdf (Sisert 18. April 2015)

Artikkel av EY.

[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Denmark_introduces_international_GAAR/\\$FILE/2015G_CM5198_Denmark%20introduces%20international%20GAAR.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Denmark_introduces_international_GAAR/$FILE/2015G_CM5198_Denmark%20introduces%20international%20GAAR.pdf) (Sisert 18. April 2015)

Avisartikkel vedørende Vodafon.

<http://www.thehindubusinessline.com/opinion/all-you-wanted-to-know-about-the-vodafone-tax-case/article5699526.ece> (Sisert 18. April 2015)